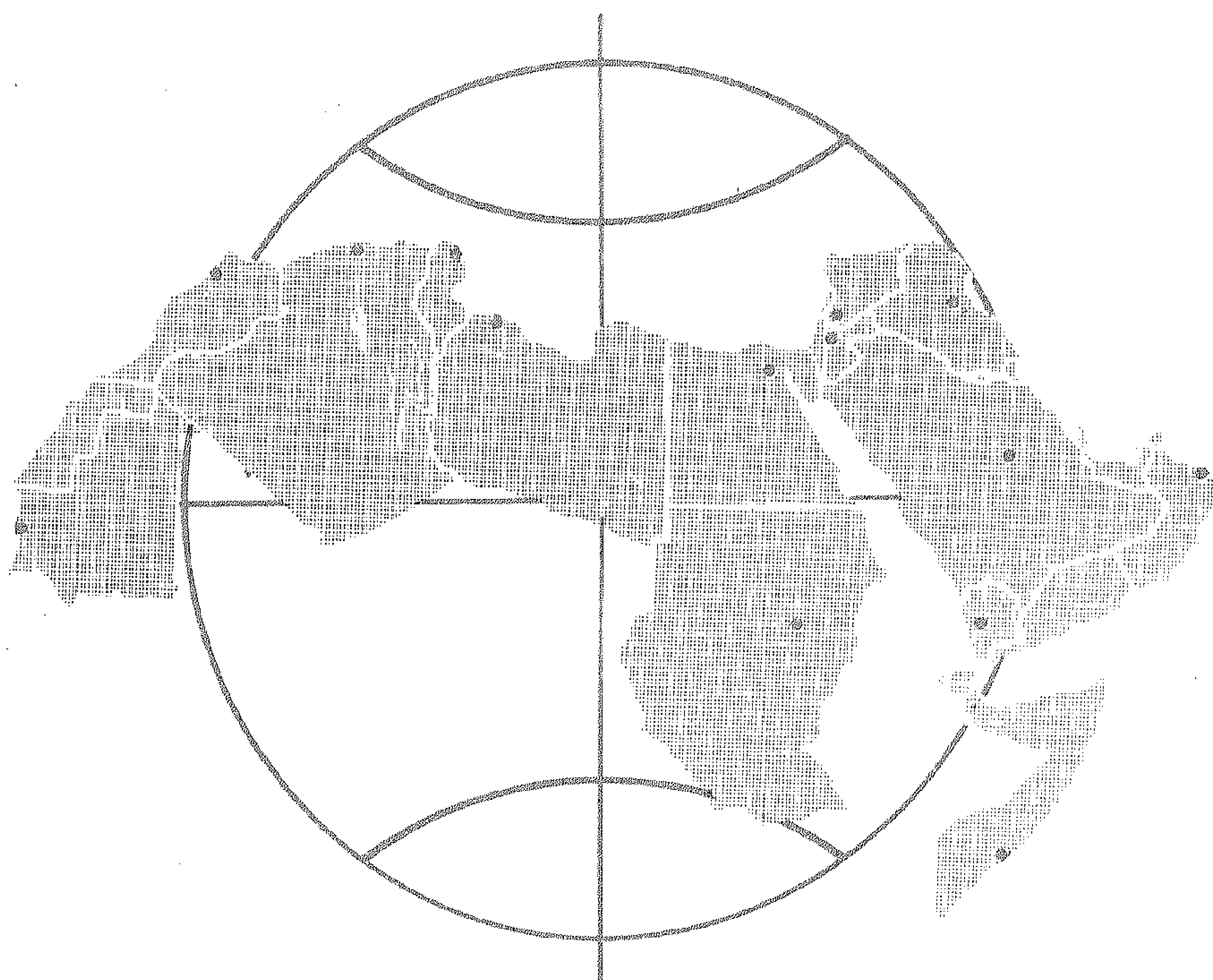




المجلد ٣ العدد الأول

مجلة البحوث الإدارية



• تدريب • استشارات • بحوث • تعليم •

١٩٨٨



مجلة البحوث الإدارية

١٩٨٨

• تدريب • استشارات • بحوث • تعليم •

المجلد ٣ العدد الأول



مجلة البحوث الإدارية

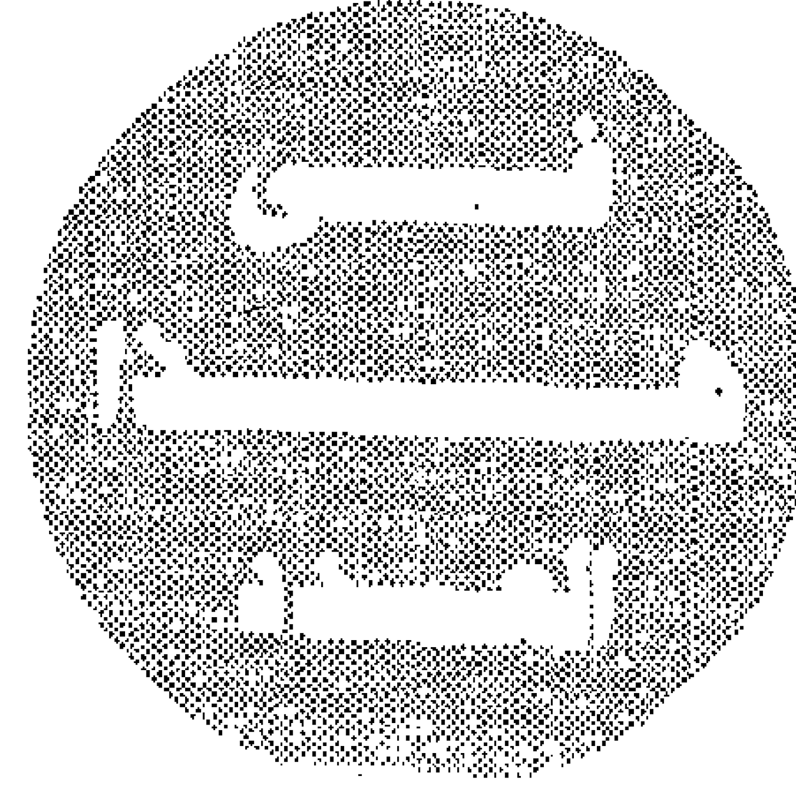
*

فصلية أكاديمية علمية تعنى بالبحث العلمي فـي مجـالات الإدارة والعلـوم المتصلة بها

*



جميع الآراء الواردة فى هذه المجلة تعبر عن وجهة نظر أصحابها ولا تعكس بالضرورة رأى المجلة



الادارة والقرن الحادي والعشرين

ا . د . عمرو غنايم

ص ٨

اختارت جماعة خريجي المعهد القومي للإدارة العليا موضوع مؤتمرها السنوى الرابع والعشرين عن الإدارة فى القرن الـ ٢١ ، ولعل اختيار مثل هذاالموضوع للمؤتمر ، قد جاء فى توقيته المناسب ، فالقرن الحادى والعشرين قد اصبح على الابواب ، كما ان مشكلات مصر الاقتصادية ترجع إلى حد كبير إلى اسلوب الإدارة والقصور فى الأداء .

والحديث عن الإدارة فى القرن ٢١ ، لايمكن ان يكون بمعزل عن بعدين اساسيين ..

الأول : يتعلق بالمتغيرات البيئية والتكنولوجية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية والداخلية والخارجية ..

والثانى : يتعلق بالعنصر البشري الذى سيحمل عبء الإدارة فى المستقبل .

.. إن واجبنا كعلماء ومفكرين ومصريين فى المقام الأول ، ان نحدد ملامح مصر الرئيسية فى القرن الـ ٢١ ، حتى يمكن على اساسها التخطيط لكافة اوجه النشاط . ومن المسلم به انه لايمكن التخطيط لأية ناحية بمفردها لانها جميعها مترابطة ومتشابكة مع بعضها .



الاقتصاد المصري وطموحات المستقبل

ا . د . حسن حسنى

ص ١٠

ونحن على مشارف القرن الـ ٢١ ، تواجه شعوب العالم النامي ـ ومنها مصر ـ تحديات كبرى ترتبط اساساً بانخفاض الناتج القومي وضعف القوة التصديرية ، وتفاقم أرصدة المديونية وندرة القيادات والكوادر الفنية خاصة فى ضوء تطور تكنولوجي وحضاري متميز وسريع فى دول العالم المتمدين ، واتجاه متحمس لدى شعوب العالم النامي بضرورة زيادة الدخل القومى ورفع مستوى المعيشة دون استعداد لتحمل تضحيات مناسبة تستلزمها عمليات تعبئة المدخرات وتنميتها لتمويل مشروعات التنمية .





الاشتراكات

- ثمن النسخة الواحدة ٥٠ قرشاً
- الاشتراك السنوى بالنسبة للأفراد ١٥٠ قرشاً
- الاشتراك السنوى بالنسبة للهيئات والدوائر الحكومية ٢٠ جنيها لعشر
- الاشتراك السنوى بالنسبة لخارج القطر ٢٠ دولارا

منظمات الجهاز الإداري
وأهدافها الإدارية من منظور نظرية النظم

د . محمد ماهر الصواف

ص ١٨

إنجاح منظمات الجهاز الإداري في تحقيق الصالح العام وفي اداء واجباتها المتمثلة في تقديم خدمات عامة للمجتمع ، يتوقف على قدرة القائمين على هذه المنظمات على الوفاء بالمتطلبات التي تقدمها البيئة الاجتماعية الخارجية او الداخلية المحيطة بكل منظمة مع المحافظة على التوازن بين العوامل الضاغطة والمؤثرة على سير نشاط المنظمة .

وقد نظر الباحث إلى هذه المتطلبات البيئية على انها اهداف إدارية تنظيمية يجب على منظمات الجهاز الإداري الوفاء بها ، إذ ان تحقيقها يعد في نظره ، العامل الاساسي لنجاحها .

فما الأهداف الإدارية والتنظيمية ؟ وهل للمنظمة الحكومية اهداف متميزة عن الأهداف الإدارية والتنظيمية للمنظمات الخاصة ؟ وهل لا يقتصر دور التنظيم والإدارة في المنظمات بصفة عامة على رفع الكفاءة الإنتاجية ؟

... هذه التساؤلات هي ما سنحاول الإجابة عليها في هذه الدراسة .

● ● ●

تحصيل الضرائب في القانون المصري

د . احمد ماهر عز

ص ٤٣

تعتمد الدولة في الحصول على إيراداتها العامة أساساً على الضرائب التي تفرض على المكلفين في الدولة ، ويتم تحصيلها بالطرق والكيفية التي تحددها القوانين التي تصدر في هذا الشأن .. وتعد الضرائب على اختلاف أنواعها أحد المصادر الرئيسية للإيرادات العامة في الدولة ، وهذا أمر متعارف عليه في كافة الدول ...

وإذا كانت النظرة إلى الضرائب قد تغيرت مع تطور وظيفة الدولة حيث اصبحت الضرائب تستخدم كوسيلة لتحقيق العدالة الاجتماعية والمساهمة في التنمية الاقتصادية ، بالإضافة إلى كونها مصدراً هاماً لتمويل النفقات العامة .. والضريبة لاتستطيع أن تلعب هذا الدور الخطير مالم يتم تحصيلها وإلا اصبحت أرقاماً تضاف إلى مايسمى بمبالغ تحت التحصيل او متأخرات ضريبية وانتهى امرها في الغالب إلى مايسمى بالاسقاط الضريبي .

● ● ●

المعالجة المحاسبية لنفقات
البحث والاستكشاف في صناعة البترول

د . محمد سعد الشناوي

ص ٢٩

تتميز صناعة البترول بمجموعة من الخصائص تجعلها تختلف اختلافاً جوهرياً في مقوماتها وطبيعتها عن غيرها من كثير من اوجه النشاط الصناعي ، حيث ان البترول نوع من انواع الاصول المتناقصة Wasting والتي تتصف بانها لايمكن استبدالها ويلزمها مقدار كبير من راس المال لاستخراجها من باطن الأرض ، وبخلاف انشطة التصنيع الاخري فإنه يمكن القول - في مجال صناعة البترول - بأن هناك مرحلة سابقة على مرحلة الإنتاج .

ويرى الباحث في هذا الصدد أن الخصائص المميزة لنفقات البحث والاستكشاف من حيث المخاطرة وعدم التاكد ، وعدم وجود علاقة سببية فيما بين مصروفات البحث والاستكشاف وعملية الإنتاج تجعل من الممكن القول بان هناك تشابهاً إلى حد كبير في الملامح (الخصائص الرئيسية) فيما بين نشاط البحث والاستكشاف ونشاط البحوث والتطوير .

● ● ●

الكفاءة الاقتصادية
لنظام المحاسبة على المسئولية

د . أحمد عيد

ص ٦٠

يتناول الباحث في هذه الدراسة موضوع الكفاءة الاقتصادية لنظام المحاسبة على المسئولية وذلك من حيث مفهوم الكفاءة الاقتصادية وتطبيق ذلك على نظام المحاسبة على المسئولية ، عناصر الكفاءة الاقتصادية (التكلفة والعائد) ، تقدير التكاليف والعائد للنظام ، النموذج الرياضي لتقييم مستوى كفاءة النظام (الكفاءة النسبية والكفاءة المطلقة)، البدائل المختلفة للتطبيق ، ثم الأبعاد التفصيلية للنظام وتاثير ذلك على نموذج تقدير الكفاءة الاقتصادية .

● ● ●

تاثير الارتباط بين الخدمة والسلعة
على الصفات والمشكلات
والاستراتيجيات التسويقية

د . طاهر مرسي عطية

ص ٦٨

يستهدف البحث دراسة اثر الارتباط الوثيق بين الخدمة وبين السلعة على الصفات التي تكتسبها الخدمة ، والمشكلات التسويقية التي تواجهها والاستراتيجيات التسويقية التي تتبع فعلاً او يمكن ان تتبع لمواجهة هذه المشكلات .

توجه جميع المراسلات والابحاث باسم رئيس التحرير
على العنوان التالي

اكاديمية السادات
للعلوم الادارية

كورنيش النيل ٥ مدخل المعادى
ص . ب ٢٢٢٢ القاهرة
تليفون
٣٥٠١٠٣٣ ● ٣٥٠١٠٨٢ ● ٣٥٠١٢٦١

الإدارة والقـــــرن

اختارت جماعة خريجي المعهد القومي للإدارة العليا موضوع مؤتمرها السنوى وهو المؤتمر الرابع والعشرين عن الإدارة في القرن الحادى والعشرين ولعل اختيار مثل هذا الموضوع للمؤتمر - والذى يحضره عدد كبير من قيادات الشركات والمؤسسات - قد جاء في توقيته المناسب لعاملين اثنين ، فالقرن الحادى والعشرين قد أصبح على الأبواب وما هى إلا سنوات قليلة ويبدأ هذا القرن .

والثانى يتعلق بالإدارة في مصر ومستقبلها فقد أثير في الآونة الأخيرة أن مشكلات مصر الاقتصادية ترجع إلى حد كبير إلى أسلوب الادارة والقصور في الأداء .

ونحن إذا أردنا أن نتحدث عن الإدارة في القرن الحادى والعشرين فلا يمكن أن نتحدث عنها بمعزل عن بعدين أساسيين الأول يتعلق بالمتغيرات البيئية والتكنولوجية والاقتصادية ، والاجتماعية والسياسية الداخلية والخارجية . والثانى يتعلق بالعنصر البشرى الذى سيحمل عبء الإدارة في المستقبل .

ولكى نتعايش مع الواقع ونتحدث عن آفاق الإدارة في القرن الحادى والعشرين فمن الواجب أن نأخذ في اعتبارنا المقولة التى تشير إلى أن الماضى يعيد نفسه وسواء أكان هذا صحيحا أو غير صحيح فمما لا شك فيه أن التحليل العلمى للحاضر بالمؤثرات عليه سيعطينا بعض المؤشرات الواجب أخذها في الحسبان ونحن نستعد لتحديد النمط الواجب أن تكون عليه الإدارة في القرن الذى سيبدأ بعد سنوات معدودة .

والتساؤل الأول الذى يجب أن نتوصل إلى اجابة واضحة عليه هو ما هى ملامح مصر في القرن الحادى والعشرين بملامحها الاجتماعية والاقتصادية والسياسية والثقافية والبيئية . ما النظام الاقتصادى الذى سيتم إتباعه . وهل هناك أية اتجاهات للتعديل في سياسة التعليم وقوانين العمل وما النمط الادارى الواجب أن نعد ونستعد له .

ثم ما موقع مصر في المنطقة العربية والافريقية وما موضعها بالنسبة لأوروبا والتى ستكون متحدة مع بداية القرن الحادى والعشرين . ذلك لأن مصر لن تكون بمعزل عن هذه المتغيرات ولابد أنها ستتأثر بها سواء رضيت أم لم ترض .

وإذا كان جورباتشوف قد حدد أفكاره لما يجب أن يكون منهج الاصلاح في الاتحاد السوفييتى في كتابه البيروسترويكا باعتباره منهجا تخطيطيا للاتحاد السوفييتى ولدول العالم ، فإن واجبنا من علماء ومفكرين ومصريين في المقام الأول أن نحدد الملامح الرئيسية لمصر في القرن الحادى والعشرين حتى يمكن التخطيط على أساسها في كافة أوجه النشاط . وذلك من واقع تحليلنا للمتغيرات التى نعايشها في حاضرنا . وتقييمنا الموضوعى لكافة المشاكل التى نواجهها .

ومن المسلم به أنه لا يمكن أن نخطط لأية ناحية بمفردها لأنها جميعها مترابطة ومتشابكة مع بعضها فالمتغيرات السياسية مترابطة مع النظام الديموقراطى الذى ارتضته واتبعته البلاد في الآونة الأخيرة وهو بدوره مرتبط بالقيم الاجتماعية السائدة والنظم الاقتصادية ونظم العمل والإدارة والتعليم والتطور التكنولوجى ..

وسأقصر حديثى الآن على العنصر البشرى باعتباره العنصر الحاكم لأن العنصر البشرى هو ركيزة التقدم والأداء مهما بلغ التطور التكنولوجى مداه كما أنه العنصر الأساسى والمؤثر في الأداء وفى الإدارة سواء في القيادة أو في مجالات التنفيذ . وقياس تقدم الأمم برصيدها من البشر - ليس من حيث العدد - ولكن من حيث المهارة والخبرة والقدرة والرغبة في الانجاز . والحمد لله فإن مصر غنية بأبنائها المؤهلين المدربين المنجزين الذين إذا توافر لهم المناخ الصحى المواتى أثبتوا جدارتهم وتفوقهم ووصلوا بالمؤسسات التى يديرونها إلى تحقيق أهدافها . ليس هذا داخل مصر فحسب وإنما في جميع أرجاء العالم مهما اختلف مجال الأداء إنتاجيا كان أو خدميا أو تجاريا .

وفى حديثى عن العنصر البشرى لابد أن نتناول المؤثرات التى تؤثر على هذا العنصر في الحاضر لأن نشأ الحاضر هم أمل المستقبل وهم الذين سيتولون القيادة في المستقبل وبالتالى فمن الضرورى تحليل واقعهم وحاضرهم والمؤثرات عليهم الداخلية والخارجية من بيئية واجتماعية تؤثر على القيم والمثل التى يتبعونها في حياتهم وتؤثر على دوافعهم وتحدد حاجاتهم وترسم أهدافهم .. ما المؤثرات والضغوط الاقتصادية التى يعايشونها وما مدى تأثرهم بها .. وما النظام التعليمى والثقافى الذى تلقوا تعليمهم فيه .

إن تحليل هذه المؤثرات سيعطينا الرؤيا الواضحة على الشخصية المتوقع التعامل معها في المستقبل وكيفية التعامل معها ونوعية التنمية الذاتية المطلوبة لهم .

إن التحليل المطلوب يجب أن يتناول وبالضرورة نظم الاختيار والتعيين ليس فقط

الحادى والعشرين

بالنسبة للمستويات التنفيذية ولكن وبالضرورة لمستوى المديرين وكيف تم انتقاءهم لشغل هذه الوظائف والأسلوب الذى تم اتباعه فى تنمية قدراتهم واعدادهم لشغل هذه الوظائف .

والتساؤلات التى تطرح نفسها هى هل وصل المدير إلى منصبه بكفاءة وأدائه المتميز أم لانه من اهل الثقة أو نتيجة لاقدميته المطلقة . ما أسلوب ادائه ومستوى هذا الأداء وكيف يتعامل ويتفاعل مع الضغوط الداخلية والخارجية التى تحيط به . وما صلاحيته فى اتخاذ القرارات المتعلقة بنظم العمل وسير العمل ما اسلوبه فى الإدارة وهل يتبع اسلوب المشاركة والعلاقات الإنسانية أم انه يتبع أسلوبا تحكميا . إن التحليل لهذه النواحى سيحدد المنهج لاختيار وإعداد القادة الذين سيحملون عبء الإدارة بمستوياتها خلال الفترة القادمة .

إن هذا التحليل الدقيق لمثل هذه التساؤلات هو محور قضية المستقبل بما يحمله فى طياته من متغيرات مبنية على تراكمات ماضية وأوضاع قائمة ولأنه الأساس الذى سيتم على أساسه التخطيط لمستقبل العنصر البشرى وللإدارة فى القرن الواحد والعشرين .

مما سبق فإن الأمر يتطلب بجانب التنبؤات المستقبلية لاحتمالات التغير من كافة الزوايا بتحديد الهدف بعيد المدى وهو وضع مصر بعد عشرين عاما من كافة جوانبه الاقتصادية والسياسية والاجتماعية .. الخ .

وعلى ضوء هذا التحديد يتم التخطيط للقوى العاملة والعنصر البشرى المطلوب أخذا فى الاعتبار معدل الزيادة فى السكان وتكلفة توفير فرص العمل الأمر الذى

أ . د . عمرو غنايم
رئيس أكاديمية السادات للعلوم الادارية

سيحدد :

- تخطيط سياسة التعليم والتأهيل المهنى بداية من مراحل التعليم الأولى وفقا لمتطلبات واحتياجات البلاد .
- تخطيط سياسة تنمية الكوادر الادارية Carear Planning وفقا لمتطلبات تخطيط التنمية الاقتصادية والاجتماعية .
- تخطيط سياسة التوظيف على المستوى القومى ومستوى الوحدات الإنتاجية ومتطلبات تعديل القوانين والتشريعات العمالية وسياسات الأجور والهياكل الوظيفية .
- تخطيط سياسات الاختيار وفقا لمتطلبات الوظائف وذلك وفقا لما سبق الاشارة إليه مسبقا وما قد يتطلبه ذلك من إعداد مسبق ويؤثر بصورة شاملة وجوهرية على فلسفة وسياسة التعليم .

اما فى الأجل القصير والذى يجب أن نبداه فورا لأننا متاخرون فى مثل هذا القرار لخطة العمل خلال الأعوام العشرة القادمة على الأقل فإن الأمر يتطلب قرارا جريئا فى إعداد وتنمية الافراد الذين تتوافر فيهم المهارات والقدرات والرغبة فى تولى المناصب القيادية ليكونوا نواة المرحلة الانتقالية وسيتطلب ذلك البدء الفورى حتى لا تزيد الفجوة ويتم تدارك الأمور .

- الاختيار السليم للأفراد لتكوين قاعدة عريضة ممن يتوافر لديهم الحد الأدنى من الاستعداد الذهنى والسمات والاستقرار النفسى والمهارات الادارية والشخصية السوية وهى نواح يمكن إلى حد كبير قياسها والتى قد تنبىء بأن الشخص يمكن أن يكون نواة لمدير المستقبل Prospective Manager .
- الاعداد وتنمية هذه الكوادر المبشرة بالأمل وذلك فى اتجاهين ومحورين أساسين :

تنمية المهارات الذاتية الادارية والقيادية والسلوكية . والثانى بتنمية المهارات الخاصة بالمعرفة التكنولوجية والمتعلقة بمجالات التخصص التى سيعمل فيها الفرد ويتطلب ذلك كما سبق وأشرنا إلى ضرورة توافر المهارات والاستعداد .

- أما أسلوب الإعداد السريع فيمكن أن يشمل فى تصورى جرعات متفاوتة تتناسب وقدرة الفرد وتقدمه فى العمل ويشمل ذلك :

- التنمية من خلال الممارسة الفعلية مع متابعة وتقييم مستمر للانجاز المحقق فنيا واداريا وسلوكيا وتوجيهه فى الاتجاه المحابى المرسوم له .
- التنمية من خلال دورات تدريبية وفى جرعات مستمرة ومتكاملة تستخدم الاساليب المستحدثة والتى تضع المتدرب فى مواقف متشابهة لما تقوم به مع استمرار عملية المتابعة والتقيم .
- التنمية من خلال الزيارات الخارجية لمنشآت مماثلة يعايشها ويتعرف على الأساليب التكنولوجية والإدارية ويتناقش ويتحاور فيها مع اقرانه للاستفادة من نواحى القوة والقصور .
- التنمية من خلال تبادل المراكز القيادية .

لقد حان الوقت لنبدأ واعتقد أنها ليست مسئولية الدولة فحسب بقدر ما هى مسئولية المؤسسات العلمية وكل مصرى معتز بمصريته ويرجو لها الخير .

الاقتصاد المصرى وطموحات المستقبل

أ. د. حسن حسنى
نائب رئيس أكاديمية
السادات للعلوم الإدارية

لعل أهم ما نعانى منه حالياً أن الجميع ينظر احياناً إلى الوراء بحثاً عن المسئول أو عن المبرر..

دون أن يوجه فكره وجهده لرؤية مستقبلية تكون أفضل، وأكثر عطاء لمصر والمصريين.

ليكن هذا المقال بمثابة دعوة لنا جميعاً للنظر إلى المستقبل بعقل واع ووعى صادق من أجل حياة أفضل لنا ولأولادنا والأجيال القادمة.

حتى نتمكن من اللحاق بالركب الحضارى الذى تزخر، وتفخر به الدول المتقدمة وتعمل على رقيه بجد واستمرار.

ونحن على مشارف الدخول إلى القرن ٢١ تواجه شعوب العالم النامى - ومنها مصر - تحديات كبرى ترتبط أساساً بانخفاض الناتج القومى وضعف القوة التصديرية، وتفاقم أرصدة المديونية وندرة القيادات والكوادر الفنية فى ضوء تكنولوجى وحضارى متميز وسريع فى دول العالم المتمدن، واتجاه متحمس لدى شعوب العالم النامى - بضرورة زيادة الدخل القومى ورفع مستوى المعيشة دون استعداد لتحمل تضحيات مناسبة تستلزمها عمليات تعبئة المدخرات وتنميتها لتمويل مشروعات التنمية.

إن الصورة السابقة هى لب المشكلة وتمثل التحدى الأكبر لرجال الإدارة وقياداتها خلال المرحلة الحالية، وبالتالى يتحدد دورهم الأساسي فى كيفية مواكبة الركب الحضارى العالمى بمختلف صوره ومظاهره بسياسات وأساليب تتواءم وقدرات الدول النامية تستهدف أساساً دفع مسيرة التنمية الاقتصادية والاجتماعية ووضع الاستراتيجيات المناسبة لها لتسهم بقدر الإمكان فى تضييق الفجوة الحضارية اعتماداً على إصلاح الهياكل الاقتصادية وتجنب النزيف الاقتصادي للموارد وتنمية الكوادر الفنية والإدارية، وذلك كله فى ظل مناخ سياسى واستثمارى مستقر ومشجع يرتكز على المصارحة الصادقة بالحقائق والاقتناع الكامل بالأهداف والسياسات مع قبول ما قد يترتب عليها من تضحيات.

خطط وأهداف التنمية فى مصر:

استراتيجية التنمية خلال القرن ٢٠

ترتكز استراتيجية التنمية فى مصر حالياً على المحاور الثلاثة التالية:

١ - دعم القدرة الذاتية للاقتصاد المصرى فى تمويل التنمية، ويتم تحقيق هذا الهدف من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

أ - التركيز على الإنتاج السلعى، كوسيلة لتخليص الاقتصاد المصرى من أية تيارات أو مؤثرات خارج سيطرته من خلال رفع معدل الإنتاجية وتحسين مستوى الأداء.

ب - إصلاح هيكل ميزان المدفوعات، عن طريق دعم القدرة التصديرية من ناحية، وإصلاح هيكل الاقتراض الخارجى من ناحية أخرى.

جـ - دعم جهود الاعتماد على الذات، من خلال تشجيع تعبئة المدخرات المحلية وتنشيط

وتحفيز دور القطاع الخاص فى العملية الإنتاجية .

٢ ـ الاستمرار فى دعم وإصلاح البنية الأساسية المادية والاجتماعية بهدف توفير تناسق بين قطاعات الخدمات الاجتماعية وقطاعات الإنتاج السلعى ، الأمر الذى يرفع الطاقة الإستيعابية للاقتصاد المصري .

٣ ـ تكثيف الاهتمام بالبعد السكانى والمكانى وصولاً إلى نمط مناسب للتوطن السكانى والاقتصادي يساهم فى تحقيق أهداف التنمية .

استراتيجية واهداف الخطة الخمسية ٨٧/٨٨ ـ ٩٢/١٩٩٣

وترتكز استراتيجية الخطة الخمسية ١٩٨٨/٨٧ ـ ١٩٩٢/٩١ على تحقيق معدلات نمو مرتفعة تفوق معدلات النمو السكانى ، وإجراء إصلاح هيكلى فى الاقتصاد القومى من خلال دعم القطاعات السلعية خاصة الزراعة والصناعة والطاقة ، مع تحسين مستوى إنتاجية العنصر البشرى وجودة الإنتاج . وزيادة قدرات الاقتصاد المصرى على النمو الذاتى بما يدعم الاستقرار ويساعد على استمرار مسيرة الإنتاج والتنمية .

ومن السمات الرئيسية لهذه الخطة خفض الاعتماد على البترول وقناة السويس وتحويلات العاملين بالخارج ، وزيادة التركيز على القطاعات السلعية غير البترولية خاصة الزراعة والصناعة ، وذلك بهدف تقليص أثر العوامل الخارجية على الاقتصاد المصرى ، كما تتسم الخطة أيضاً بدعم دور القطاع الخاص الذى ينفذ نحو ٣٨,٧٪ تقريباً من حجم الخطة ، كما يعتمد عليه فى تنفيذ نحو ٩٧,٥٪ من استثمارات قطاع الإسكان و٧٥,٧٪ من الزراعة ، ونحو ٥٢,٤٪ من استثمارات قطاع الصناعة .

ويوضح الجدول رقم (١) الناتج المحلى المتوقع بتكلفة عوامل الإنتاج ، كما يوضح الجدول رقم (٢) توزيع هذا الناتج بين الاستهلاك والادخار ، بينما يوضح الجدول رقم (٣) الهيكل المستهدف لميزان المدفوعات سنة ١٩٩٢/١٩٩٣ ، مقارناً بالسنة المالية ١٩٨٧/٨٦ .

١ ـ الناتج المحلى الإجمالى بتكلفة عوامل الإنتاج

(بالمليون جنيه وبأسعار ١٩٨٧/٨٦)

القطاعات الاقتصادية	١٩٨٧/٨٦		١٩٩٢/٩١		معدل النمو السنوى	نسبة المساهمة فى الزيادة الكلية
	القيمة	٪	القيمة	٪		
الزراعة	٨,٦٤٠,٠	٢١,١	١٠,٥٥٠,٠	١٩,٥	٤,١	١٤,٤
الصناعة والتعدين	٦,٩٣٣,١	١٧,٠	١٠,٣٩٧,٠	١٩,٢	٨,٤	٢٦,٠
البترول ومنتجاته	١,٦٩٠,١	٤,١	١,٨٩٨,٠	٣,٥	٢,٣	١,٥
الكهرباء	٥١٨,٤	١,٣	٧٢٩,٠	١,٤	٧,١	١,٦
التشييد	١,٩٨٨,٦	٤,٩	٢,٦٤٦,٠	٤,٩	٥,٩	٥,٠
إجمالى القطاعات السلعية	١٩,٧٧٠,٢	٤٨,٤	٢٦,٢٢١,٠	٤٨,٥	٥,٨	٤٨,٥
إجمالى قطاعات الخدمات الإنتاجية	١٣,٨٠٠,٨	٣٣,٨	١٨,١١١,٠	٣٣,٤	٥,٦	٣٢,٤
إجمالى قطاعات الخدمات الاجتماعية	٧,٢٦١,١	١٧,٨	٩,٧٩٤,٠	١٨,١	٦,٢	١٩,١
الناتج المحلى الإجمالى	٤٠,٨٣٢,١	١٠٠,٠	٥٤,١٢٦,٠	١٠٠,٠	٥,٨	١٠٠,٠

٢ ـ توزيع الناتج ما بين الاستهلاك والادخار

(بالمليون جنيه وأسعار ١٩٨٧/٨٦)

البيـــــان	١٩٨٧/٨٦ قيمة	١٩٨٧/٨٦ ٪ من الاستهلاك النهائى	١٩٨٧/٨٦ ٪ من الناتج المحلى	١٩٩٢/٩١ قيمة	١٩٩٢/٩١ ٪ من الاستهلاك النهائى	١٩٩٢/٩١ ٪ من الناتج المحلى	معدل النمو
١ ـ الاستهلاك العائلى	٣٤٢٦٠	٨٤,٤	٧٧,٨	٤٢٤٩٦	٨٤,٠	٧٣,١	٤,٤
٢ ـ الاستهلاك العام	٦٣٣٠	١٥,٦	١٤,٣	٨٠٨٥	١٦,٠	١٣,٩	٥,٠
٣ ـ الاستهلاك النهائى (١ + ٢)	٤٠٥٩٠	١٠٠,٠	٩٢,١	٥٠٥٨١	١٠٠,٠	٨٧,٠	٤,٥
٤ ـ الادخار المحلى	٣٤٦٠	—	٧,٩	٧٥٤٥	—	١٣,٠	١٦,٨
٥ ـ الناتج المحلى الإجمالى بسعر السوق (٣ + ٤)	٤٤٠٥٠	—	١٠٠,٠	٥٨١٢٦	—	١٠٠,٠	٥,٧

٣ ـ الميزان التجارى

(بالمليون جنيه)

البيـــان	١٩٨٧/٨٦ القيمة	١٩٨٧/٨٦ ٪	١٩٩٢/٩١ القيمة	١٩٩٢/٩١ ٪	معدل النمو السنوى
الصادرات الزراعية	٤٥٢,٤	١٥,٨	٦٣٥,٠	١٦,٩	٧,
الصادرات الصناعية	٨٥٢,٦	٢٩,٨	١,٦٥٠,٠	٤٤,٠	١٤,١
صادرات البترول	٧٤١,٠	٢٥,٩	٦٧٣,٠	١٨,٠	(١,٩)
صادرات بترول مقابل حصة الشريك الاجنبى واتفاقه الاستثمارى	٨١٧,٠	٢٨,٥	٠ و ٧٩٢	٢١,١	(,٦)
إجمالى الصادرات السلعية	٢,٨٦٣,٠	١٠٠,٠	٣,٧٥١,٠	١٠٠,٠	٥,٦
الواردات السلعية :					
الواردات الاستهلاكية	٢,٠٢٣,٠	٢٦,٤	٢,٠٩٠,٠	٢٦,٠	,٧
الواردات الوسيطة	٣,٢٦٢,٠	٤٢,٦	٣,٩٥٠,٠	٤٩,١	٣,٩
الواردات الاستثمارية	٢,٣٧٠,٠	٣١,٠	٢,٠٠٠,٠	٢٤,٩	(٢,٣)
إجمالى الواردات السلعية	٧,٦٥٥,٠	١٠٠,٠	٨,٠٤٠,٠	١٠٠,٠	١,٠
العجز فى الميزان التجارى	٤و٧٩٢و٠	—	٤و٢٨٩و٠	–	(٢و٢)

اهداف ومنجزات الخطة الخمسية ٨٢/٨٣ ـ ٨٦/١٩٨٧ :

وبدراسة سمات ومؤشرات الخطة الخمسية السابقة لها (٨٢/٨٣ ـ ٨٦ / ١٩٨٧) يتبين للباحث أن الخطة استهدفت فى المقام الأول اصلاح الاختلالات الهيكلية وتحقيق التوازن بين قطاعات الاقتصاد القومى ، هذا إلى جانب التزامها بالمعالم الأساسية للاستراتيجية طويلة المدى التى تمتد حتى عام (٢٠٠١ / ٢٠٠٢) خاصة فيما يتعلق بالنهوض بالبنية الأساسية ، وتعظيم الاستفادة من استثمارات السنوات السابقة ، ودعم الدور الإنتاجى للقطاع الخاص .

وتظهر بيانات متابعة الاداء لهذه الخطة تحقيق معدل نمو سنوى قدره ٦,٨٪ مقابل ٨٪ مستهدف ، كما شهدت السنوات الثلاث الأولى منها تحقيق معدلات نمو مرتفعة نسبيا بلغت نحو ٨,٢٪ سنويا فى المتوسط ، إلا أن انخفاض الأسعار العالمية للبترول وانعكاسات ذلك على الإنتاج والادخار المحلى ادى إلى انخفاض معدل النمو إلى ٤,٥٪

وبالنسبة للتغيير فى هيكل الاقتصاد القومى انخفضت الأهمية النسبية للقطاعات السلعية إلى ٥٠,٦٪ مقابل ٥٢٪ فى سنة إلا الاساس ـ وهو عكس المستهدف (*) ـ الأمر الذى يرجع فى جانب كبير منه إلى انخفاض معدل النمو فى قطاع البترول ، بينما تحقق معدلات نمو مرتفعة نسبياً فى قطاع الصناعة (٩,١٪ سنوياً فى المتوسط) ، ادت إلى ارتفاع الاهمية النسبية إلى ١٤,٨٪ مقابل ١٣,٣٪ ، كما اتسمت بالارتفاع معدلات النمو السنوية فى القطاعات المرتبطة بالبنية الهيكلية ، مثل الكهرباء (١٣,٥٪) ، والنقل والمواصلات والتخزين (٩,٤٪) والمرافق العامة (١٧,٦٪) . وتوضح مؤشرات متابعة تنفيذ الخطة الالتزام بالتركيز على تنفيذ مشروعات الاحلال والتجديد وإعادة التأهيل (٢٣,٧٪) والاستكمال (٦٣,٩٪) ، الأمر الذى ادى إلى ارتفاع إنتاجية استثمارات السنوات السابقة ؟

مشاكل الاقتصاد المصرى فى المرحلة الحالية :

وعلى الرغم من جهود التنمية السابقة وما صاحبها من سياسات وإجراءات وخطط لها أهدافها قصيرة وطويلة المدى ، فإن الاقتصاد المصرى مازال يعانى من بعض المشاكل الحادة التى تعرقل مسيرة التنمية . الأمر الذي ينعكس أثره فى حدوث بعض الموجات التفاؤلية أو المشوبة بالحذر أحياناً أخرى ، وخاصة أن معظم الحلول والإجراءات التى توضع لمواجهة بعض الانعكاسات الناجمة عن المشاكل المزمنة التى يعانى منها الاقتصاد المصرى تتسم بالمرونة قصيرة الأجل دون وضع بعض الحلول أو السياسات التى تستهدف علاج جذور المشاكل ، وبالتالى تغيب الرؤيا بعيدة المدى ويتجمد التفكير فى تطبيق بعض السياسات اللازمة للأجل الطويل ، وبالتالى تتفاقم المشاكل وتتضخم حجم السلبيات المترتبة عليها .

من اهم المشاكل التى يعانى منها الاقتصاد المصري منذ زمن طويل وتحتاج إلى رؤيا موضوعية ما يلى :

١ ـ تفاقم أعباء والتزامات الديون الخارجية نتيجة لأعباء ديون التصنيع والتسليح خلال الخمسينيات والستينيات والسبعينيات مع ما صاحب ذلك من عجز مستمر فى ميزان المدفوعات .

٢ ـ العجز المستمر فى الميزان التجارى أساساً من زيادة الواردات عن الصادرات باستمرار خاصة مع تفاقم الفجوة الغذائية فى ضوء تضخم سكانى مضطرد .

٣ ـ العجز المستمر فى الموازنة العامة للدولة كنتيجة طبيعية لتحملها اعتمادات لدعم بعض السلع وتدبير التمويل اللازم لمعظم مشروعات التنمية سواء للقطاع العام أو للتنمية المحلية

٤ ـ النقص الحاد فى النقد الأجنبي كنتيجة أساسية لتفاقم أعباء الديون والعجز المستمر فى الميزان التجارى ، على الرغم من ضخامة أرصدة مدخرات المصريين العاملين بالخارج والمودعة بالبنوك الأجنبية .

٥ ـ عدم استقرار مناخ الاستثمار كنتيجة طبيعية لتغير وتعديل السياسات خلال فترات زمنية قصيرة نسبياً فضلاً عن تضارب السياسات والقوانين أحياناً .

٦ ـ تخلف مسيرة التنمية المحلية واعتمادها أساساً على الموازنة العامة للدولة دون تشجيع وتحفيز المشاركة الشعبية للمواطنين .

٧ ـ تخلف معاملات سوق المال والاستثمار فضلاً عن تخلف الوعى المالى وعدم وجود مؤسسات وأدوات مالية تعمل على تنشيطها وإزدهارها .

وبالإضافة إلى ما سبق فإن الاستراتيجيات الموضوعة للاستثمار والتنمية فى مصر خلال الأربعين سنة الماضية وحتى نهاية القرن العشرين تتسم فى معظم جوانبها على ما يلي :

أ ـ الاهتمام بتنمية المناطق الحضرية مع ما يصاحب ذلك من هجرة أهالى الريف للمناطق الحضرية وبروز ظاهرة التكدس السكانى .

ب ـ عدم إعطاء الاهتمام الكافى والواجب لمشروعات تنمية الريف المصرى بصفة عامة ومشروعات التوسع الرأسى فى الزراعة بصفة خاصة .

وقد ترتب على الاتجاه الأول تخلف بعض مشروعات الهياكل الارتكازية والخدمات عن الوفاء بمتطلبات مشروعات التنمية ، كما ادى الاتجاه الثانى إلى استمرار تخلف الريف المصرى بصفة عامة واهدار فرص عديدة لزيادة إنتاجية الأرض الزراعية وزيادة دخل الفلاح ورفع مستوى معيشته بتكاليف استثمارية أقل نسبياً مما انعكس أثره فى استمرار اتساع الفجوة بين مستويات المعيشة فى المدن ومستويات المعيشة فى قرى الريف المصري .

وبالتالى تتبلور المشكلة حالياً فى ضرورة وضع ملامح استراتيجية جديدة مع تحديد أولويات الاستثمار فى ضوء الظروف والمشاكل السائدة حالياً داخل الاقتصاد المصري خاصة بعد ان انتهجت مصر أخيراً أسلوب التخطيط الإقليمي وتقسيم مصر إلى ثمانية اقاليم تخطيطية ، وما يتطلبه من ضرورة التنسيق والمواءمة بين أهداف التنمية المحلية أو الإقليمية فى ضوء الظروف السائدة داخل كل اقليم ، وبين الأهداف القومية التى تنبع من فكرة الاستغلال



★ التقرير السنوى للبنك المركزى ٨٢/١٩٨٧ .

الاقتصاد المصرى وطموحات المستقبل

الكفء للموارد المحلية بقصد دعم الاقتصاد المصرى إزاء الاقتصاد العالمى .

الاستراتيجية المقترحة للتنمية فى مصر : ملامح الاستراتيجية المقترحة :

إن وضع استراتيجية مناسبة للتنمية فى مصر لابد ان يرتبط اساساً بفكرة تعظيم المنافع وبما يحقق زيادات ملموسة فى الداخل ومستوى المعيشة ، وبالتالى يجب أن يرتكز على ضرورة المواءمة بين أهداف التنمية المحلية وتتحدد اساساً فى ضوء ما يتمتع به الاقليم من مزايا اقتصادية وبين أهداف التنمية القومية التى ترتكز أساساً على فكرة دعم الاقتصاد المصرى إزاء الاقتصاد العالمى وتقوية مركزه التنافسى أو التفاوضى .

وفى ضوء ذلك تتحدد الخطوط العامة لاستراتيجية التنمية كما يلى :

أولاً : تقريب مستويات النمو بين الاقاليم المختلفة من خلال استغلال او تطوير استغلال الموارد المتاحة محلياً .

ثانياً : دعم المركز التفاوضى والتنافسى للاقتصاد المصرى إزاء الاقتصاد العالمى من خلال :

— اشباع بعض الحاجات الاساسية للسكان محلياً .

— تشجيع مشروعات التصدير أو إحلال الواردات .

ولا شك أن أياً من هذه الحلول سوف يكون له انعكاسات إيجابية على ميزان المدفوعات وعلى مستويات المعيشة والنمو بصفة عامة .

وفى ضوء الاستراتيجية المقترحة يتطلب الامر تنفيذ ما يلى :

١ ـ تخطيط وتنفيذ بعض المشروعات الرائدة والارتكازية من وجهة النظر القومية الواجب تنفيذها بما يساهم فى دفع عجلة التنمية على المستويين المحلى والقومى خاصة فى مجالات الخدمات والمرافق .

٢ ـ تخطيط وتنفيذ مختلف المشروعات الواجب تنفيذها داخل الاقاليم او المحافظات بما يساهم فى إشباع بعض الحاجات الاساسية للسكان .

وليس هناك مجال لبحث إمكانات تمويل مثل هذه المشروعات سواء على المستوى المحلى أو القومى باعتبار أن فرص الاستثمار الناجحة تجذب دائماً عدداً من المولين وتخلق بينهم المنافسة القوية والفعالة التى توفر التمويل اللازم لهذه المشروعات بأفضل الشروط خاصة إذا ما تم ذلك فى ضوء بعض الحوافز والاعفاءات التى توفر مناخاً مناسباً لتحفيز الاستثمار والانتاج . كما أن تنشيط سوق المال والاستثمار فى مصر يعتمد أساساً على المداخل التالية :

أولاً : تشجيع رأس المال الوطنى للاستثمار داخل مصر بكافة الوسائل ، ويسرى ذلك على القطاع العام والقطاع الخاص وخاصة أن فرص تعاونهما فى دفع مسيرة التنمية تؤدى إلى ازدهار النشاط الاقتصادى واستقرار المناخ الاستثمارى العام بما يسمح بتدفق مزيد من المدخرات المحلية لاغراض الاستثمار .

ثانياً : تشجيع رأس المال العربى والأجنبى للتدفق داخل السوق المصرية من خلال تحفيز وتشجيع رأس المال الوطنى باعتباره مطلباً أساسياً يوفر الطمأنينة للمستثمر الأجنبى ويؤمن مخاطره مع ملاحظة مايلى : ـ

أ ـ من الصعب حالياً الاعتماد على الأموال الحكومية فى تمويل مشروعات التنمية فى المرحلة القادمة .

ب ـ أن عرقلة نمو الاستثمار الخاص الوطنى مع عدم توفر الحماية اللازمة له يؤدى إلى انزواء المستثمر الفردى ، وبالتالى جنوح أو هروب المستثمر الأجنبى .

جـ ـ أن تشجيع انسياب رؤوس الاموال العربية والأجنبية داخل السوق المصرية يتوقف أساساً على مدى ما توفره الدولة من مزايا وحوافز وضمانات ضد مخاطر الاستثمار على المستوى المحلى .

(١) أولويات ومجالات الاستثمار :

وفقاً للاستراتيجية المقترحة يمكن تحديد أولويات الاستثمار والتنمية فى المرحلة كما يلى :

١ـ مشروعات التنمية الريفية والصحراوية باعتبارها تحقق درجة مناسبة من الاشباع الذاتى لبعض الحاجات الأساسية للسكان خاصة فى مجال الغذاء والكساء والإسكان مع إتاحة فرص جديدة لزيادة الدخل الفردى والقومى فضلاً عن مساهمتها الفعالة فى إعادة توطين سكان مصر .

٢ ـ مشروعات تحسين أوضاع ميزان المدفوعات سواء كانت بقصد التصدير أو الإنتاج إحلالاً للواردات باعتبار أن هذه المشروعات تدعم أساساً الاقتصاد المصرى أمام الاقتصاد العالمى .

٣ ـ مشروعات الهياكل الارتكازية والخدمات العامة لتوفير مقومات التنمية اللازمة لقطاعى الزراعة والصناعة باعتبارها ركيزتى التنمية داخل أى مجتمع .

مشروعات التنمية الريفية والصحراوية :

يتركز نشاط هذه المشروعات أساساً فى زيادة الإنتاج الزراعى بالدرجة الأولى مع تنمية وتطوير الصناعات البيئية والحرفية أو السياحية ، ولا شك أن التوسع الأفقى فى الزراعة من خلال استصلاح الأراضى سوف يساهم فى زيادة الإنتاج والدخل المحلى فضلاً عن تشجيع الهجرة للمناطق الجديدة . بما يخفف نسبياً من الضغط السكانى للمدن ، ومن ناحية أخرى فإن التوسع فى تطبيق أساليب الميكنة الزراعية باعتبارها رائدة مشروعات التوسع الرأسى سوف يؤدى إلى زيادة الإنتاج وارتفاع إنتاجية الفدان والفلاح ، وبالتالى إشباع نسبة أكبر من الحاجات الأساسية للسكان خاصة فى مجال الغذاء .

كما أن الاهتمام بتنمية وتطوير الصناعات البيئية والحرفية والسياحية داخل القرية المصرية باعتبارها نواة تطوير وتنمية الريف المصرى ـ سوف يساهم فى تحقيق التنمية المأمولة وزيادة دخل الأسرة الريفية وارتفاع مستوى معيشتها مع ما يترتب على ذلك من آثار إيجابية على المستوى المحلى والإقليمى والقومى .

مشروعات تحسين أوضاع ميزان المدفوعات :

إن تنفيذ مشروعات التنمية الريفية والصحراوية سوف ينعكس أثره بلا شك على أوضاع ميزان المدفوعات باعتبار ان مشروعات التوسع الزراعى الأفقى والرأسى تعتبر إحلالاً للواردات فضلاً عن زيادة فرص تصدير الفائض عن الاستهلاك المحلى .

وبالإضافة إلى ذلك يمكن تطوير بعض الصناعات أو إقامة بعض المشروعات بهدف التصدير بما يساهم فى دعم المركز التفاوضى للاقتصاد المصرى إزاء الاقتصاد العالمى خاصة بعد تأكيد سياسات الانفتاح الاقتصادى وتشجيع رؤوس الأموال العربية والأجنبية للاستثمار والاستقرار ، وبالتالى فإن وضع خريطة جديدة للاستثمار والإنتاج فى مصر تستكشف المواقع المناسبة وتحدد نوعيات المشروعات الواجب إقامتها فى مختلف الاقاليم والمحافظات لزيادة فرص التصدير للخارج أو للإنتاج إحلالاً للواردات خاصة ما تم الاعتماد على بعض المستلزمات فى تخفيف العبء على المشروعات المحلية يمثل مطلباً أساسياً فى هذه المرحلة ، ومن أهم المشروعات التى يمكن تشجيعها حالياً مشروعات الأسمدة لمواجهة متطلبات التنمية الزراعية ومشروعات الحديد والصلب لمواجهة متطلبات التنمية الصناعية فى مجال الصناعات الهندسية والمعدنية ، وكذا متطلبات التشييد والبناء بالإضافة إلى مشروعات التعدين والبتروكيماويات .

مشروعات الهياكل الارتكازية والخدمات العامة :

تمثل هذه المشروعات العمود الفقرى لكافة مجهودات التنمية التى يؤمل تنفيذها فى المرحلة المقبلة وخاصة أن معظم المرافق الحالية تواجه أخطار التقادم التكنولوجى أو عدم القدرة على مواجهة الضغوط المتزايدة عليها مع تدهور اقتصادياتها لأسباب عديدة يصعب حصرها ، ومن أبرز صور القصور حالياً تخلف مشروعات الطاقة الكهربائية ومشروعات النقل والاتصالات ، بالإضافة إلى تفاقم مشاكل الإسكان الأمر الذى يتطلب بالضرورة اختيار مواقعها وتحديد طاقاتها الإنتاجية فى ضوء نوعية وحجم الطلب عليها .

(٢) مقومات الإصلاح ومساراته :

إن تحقيق الأهداف المأمولة من الاستراتيجية المقترحة يستلزم بالضرورة تكثيف بعض الجهود ورسم بعض السياسات التى تؤمن نجاح مسيرة التنمية وتواجه تحدياتها بالموضوعية والفعالية اللازمة .

وتتحدد هذه الجهود فى المقومات والمسارات التالية :

١ - تهيئة مناخ الاستثمار والادخار :

— الالتزام باستقرار السياسات الموضوعة لتنظيم شئون الادخار والاستثمار ، مع منح مزيد من الحوافز والضمانات للاستثمار وحركة رؤوس الأموال وعوائدها بما يحقق التوازن المأمول بين حجم وقنوات تعبئة المدخرات ، وفرص ومجالات توظيفها فى مختلف الاستثمارات المحلية بدلاً من هجرة الودائع والمدخرات للخارج ، ثم إعادة اقتراضها بعوائد أعلى لتمويل احتياجات الاستثمار المحلى .

— توفير المرونة اللازمة للتعامل فى النقد الأجنبى فى إطار من الشرعية داخل الجهاز المصرفى ، وبما يسمح بجذب مزيد من موارد النقد الأجنبى ومدخراته .

— الاسراع بإصدار القانون الموحد للتعامل فى أسواق المال والاستثمار .

— تشجيع نشر المعلومات والحقائق عن نتائج أعمال مختلف الشركات والمشروعات وتطور حركة رؤوس الأموال داخل وخارج البلاد .

٣ - اتباع سياسات حديثة للاصلاح المالى والاقتصادى :

أ - فيما يتعلق بتخفيض العجز فى الموازنة العامة للدولة .

- ترشيد اعتمادات الدعم بحيث يتم تركيزها على السلع الاساسية ولصالح المستهلك الأخير .

— تشجيع إنشاء شركات تعمير المجتمعات الجديدة أو تعمير المناطق السياحية والصناعية بحيث تتولى بنفسها تشجيع المشروعات التى تقام بداخلها وتوفير مختلف المرافق والخدمات لها .

— ابتكار أساليب وأدوات مالية جديدة لتمويل بعض مشروعات الإسكان والمرافق من المدخرات المحلية .

ب - فيما يتعلق بتخفيض العجز فى ميزان المدفوعات :

— تشجيع إقامة مشروعات التصدير وإحلال الواردات مع منحها الحوافز والاستثناءات المناسبة لمدد طويلة .

— تبسيط إجراءات التصدير والاستيراد مع فرض جمارك عالية على استيراد السلع الكمالية او التى لها بدائل محلية بنفس الجودة والكفاءة .

جـ - فيما يتعلق بسداد الديون الخارجية :

— إصدار سندات بالدولار تستهدف تحويل كل أو بعض التزامات الديون الخارجية إلى ديون محلية ، على أن يتم تنسيق إصدارها تباعاً مع توقيتات سداد أعباء الدين الخارجى مع وضع الحوافز والضمانات والاعفاءات اللازمة لها ، وخاصة أن أعباءها بالجنيه المصرى مهما تضخمت سوف تقل نسبياً - خلال المدة الطويلة أو المتوسطة - عن العواقب الناجمة من تأخر أو إعادة جدولة بعد الديون الأجنبية .

د - تحفيز وتعبئة المشاركة الشعبية لدفع عجلة التنمية من خلال :

— تشجيع إنشاء شركات متخصصة لإنتاج بعض السلع على المستوى المحلى من خلال طرح أسهمها للاكتتاب العام مع وضع ضوابط مناسبة لتحفيزها فى حدود نسبة مشاركة المواطنين فى رؤوس أموالها لتدبير الموارد التمويلية اللازمة لخطط وبرامج التنمية المحلية .

— إنشاء بعض الشركات المختلطة التى يساهم فيها رأس المال العام والخاص لإقامة وإدارة بعض المرافق المحلية أو لتنفيذ بعض مشروعات الإسكان والسياحة .

(٣) دعم وتنشيط معاملات سوق المال :

أ - فيما يتعلق بإنشاء مؤسسات مالية جديدة :

— دعم وتشجيع إقامة شركات الاكتتاب وأمناء الاستثمار ، على مستوى الأقاليم التخطيطية أو على مستوى بعض المحافظات لتتولى عمليات طرح وبيع الأسهم والسندات التى تصدرها مختلف الأجهزة والشركات المحلية فضلاً عن قيامها بأعمال الدراسات وجهود الترويج اللازمة لإقامة المشروعات الجديدة .

— تشجيع وتحفيز نشاط شركات التأجير التمويلى التى تتولى توفير المعدات الاستثمار لبعض المشروعات مقابل إيجارات سنوية تخفيفاً على كاهل المستثمرين من تدبير كافة احتياجاتهم الاستثمارية والتمويلية .

— تشجيع إقامة شركات المشاركة فى مخاطر الاستثمار ، لتتولى مسئوليات الدعم المالى والفنى والإدارى لبعض المشروعات الجديدة ، أو الشركات القائمة فعلاً التى تعانى من تدهور اقتصاديات تمويلها وتشغيلها .

ب - فيما يتعلق بخلق أدوات وأوراق مالية جديدة :

الاقتصاد المصرى وطموحات المستقبل

ـ السماح بإصدار صكوك متوسطة وقصيرة الأجل تمكن من تنشيط معاملات بورصة الأوراق المالية وتوفير التمويل اللازم لتنفيذ المشروعات خاصة بعد السماح بإصدار صكوك الاستثمار والتمويل .

ـ تشجيع إصدار سندات القطاع العام لتسوية مديونياته المتراكمة منذ زمن طويل بما يمكن من تحسين اقتصاديات التشغيل ولتمويل شركاته وإصلاح مراكزه المالية .

ـ إصدار سندات التنمية المحلية لتدبير التمويل اللازم للتنمية على المستوى المحلى مع منحها الاعفاءات الضريبية المناسبة .

ـ إصدار سندات بالجرعات المناسبة يتم بيعها بالدولار مقابل دفع عوائدها واستهلاكها بالجنيه المصرى بهدف تحويل جزء من الديون الخارجية إلى ديون محلية مع منحها الحوافز التشجيعية المناسبة .

ـ إصدار مجموعة أخرى من السندات تستهدف أساساً تمويل الاحتياجات الاستثمارية لبعض المشروعات الإنتاجية أو الخدمية الكبرى خاصة فى مجال الإسكان والسياحة والتصدير باعتبار أن مثل هذه المجالات تمكن من تحقيق عوائد مجزية فى الأمد القصير وعوائد أعلى فى الأمد الطويل .

(٤) إعداد القيادات والكوادر اللازمة :

تنبع حتمية تنمية وإعداد القيادات والكوادر اللازمة لتولى مسئوليات التنمية والانطلاق للحاق بالركب الحضارى من خلال حقيقة هامة مؤداها التقدم التكنولوجى الرهيب الذى يتحقق يوم بعد يوم وانعكاس ذلك على تطور العلاقات الدولية سياسياً واقتصادياً واجتماعياً مع ما يترتب على ذلك من تغيرات وانعكاسات .

وبالتالى فإن مواجهة هذه المتغيرات وانعكاساتها بعقليات تحتفظ بالماضى أو رؤى لا تستطيع استيعاب أو التعامل مع تلك المتغيرات يمثل كارثة كبرى خاصة إذا ما صاحب ذلك مجادلات ونظريات فكرية لا تتمشى مع حقيقة الواقع وقدرات المجتمع واتجاهاتها المستقبلية .

إن القيادات المطلوبة فى المرحلة القادمة لابد أن تتصف بالمرونة المناسبة لتستجيب مباشرة لمختلف المتغيرات التكنولوجية والاقتصادية على الساحة الدولية أو الإقليمية ولتتعامل بالحق الواعى مع اتجاهاتها بما يحقق مصلحة المجتمع المصرى وطموحاته .

ولعل أهم المتغيرات الدولية حالياً هى القدرة العلمية والتكنولوجية التى تحدث وتتطور يوماً بعد يوم داخل الدول الصناعية المتقدمة ، ولا شك أن لذلك انعكاسات هامة مع اتساع الفجوة الحضارية بين الدول النامية والدول المتقدمة وخاصة أن معظم الاكتشافات الجديدة تؤدى إلى الاهتمام المتزايد بالمشروعات كثيفة رأس المال على حساب المشروعات كثيفة العمل ، وبالتالى يقلل الاعتماد على العامل الصناعى تدريجياً مقابل زيادة الأهمية النسبية للمعدات والالكترونيات الأمر الذى ينعكس أثره فى زيادة حجم البطالة وتفاقم مشاكلها خاصة للمجتمع المصرى الذى يعانى أيضاً من مشاكل الانفجار السكانى .

وثمة مشكلة أخرى ترتبط أيضاً بتطور البحث العلمى والتكنولوجيا وهى التوصل إلى أساليب جديدة للإنتاج تحقق وفورات كبيرة فى استهلاك المواد الخام التى تمثل القوة التقريرية الكبرى للدول النامية ، ولا شك أن تلك الاتجاهات لها آثارها السلبية على الاقتصاد المصرى خاصة فى مجال البترول والقطن .

وكما سبق الإشارة فإن مشاكل تفاقم أعباء الدين الخارجى وضرورة مواجهة تحديات سداده من خلال تحسين أوضاع ميزان المدفوعات ، بالإضافة إلى ضرورة جذب مزيد من الاستثمارات العربية والأجنبية لدفع مسيرة التنمية خاصة فى ضوء موارد مالية محلية ضئيلة تستلزمان بالضرورة توافر قيادات قادرة وواعية لديها القوة العلمية والعملية لتتعامل مع الاتجاهات والمتغيرات الدولية بالكفاءة والمرونة اللازمة لمواجهة تحديات أكثر أهمية وخطورة على المستوى المحلى .

إن الاستعراض السابق لأحداث ومشاكل المستقبل يبين بما لا يدع للشك حتمية الاهتمام بتنمية العنصر البشرى فى مصر ويؤكد هذا الاتجاه حقيقة هامة هى اعتماد السوق المصرى بصفة عامة وبعض الدول الأفريقية بصفة خاصة على العامل المصرى فى تخطيط وتنفيذ وإدارة مشروعاته على مستوى الأنشطة الاقتصادية المختلفة كما أن هناك شعورا تفاؤليا بازدياد الطلب على العمالة المصرية بكافة مهنها وتخصصاتها خلال المرحلة القادمة فى ضوء التقارب السياسى والاقتصادي بين مصر والدول العربية من ناحية ومصر والدول الأفريقية من ناحية أخرى .

وبالتالى تساهم جهود التنمية البشرية فى تحقيق هدفين أساسين :

الأول : هو إعداد القيادات اللازمة لتولى مسئوليات التنمية فى مصر واللحاق بالركب الحضارى السائد والمتطور دائماً داخل الدول المتقدمة مع صقلها بكافة أنواع المعونة العلمية والتكنولوجية اللازمة .

والثانى : هو توفير الكوادر الفنية والإدارية اللازمة لتنفيذ وإدارة مشروعات التنمية داخل مختلف القطاعات وعلى كافة المستويات ليس فقط على المستوى القومى بل وعلى المستوى العربى والأفريقي ، الأمر الذى يوفر فرصاً كبيرة للعمل خلال القرن القادم كحل أساسي وناجح لمشاكل الانفجار السكانى فى مصر .

وإذا كانت المناقشة السابقة استهدفت ضرورة الاهتمام بإعداد وحتمية القيادات والكوادر اللازمة لمواجهة متطلبات وطموحات القرن ٢١ فإن الدخول فى تفصيلات الخطط والسياسات والبرامج اللازمة لتحقيق ذلك تفوق كثيراً إمكانات هذا البحث ، وبالتالى قد يكون ميسرا أن نشير إجمالاً إلى أن إعداد وخلق قيادات واعية وقادرة على مواجهة المستقبل يرتكز أساساً على ما يلي : ـ

١ ـ سياسة تعليمية ناجحة تستهدف فى المقام الأول توفير الخبرات والتخصصات التى تستلزمها برامج التنمية ومشروعاتها مع التركيز أساساً على تخريج الكوادر الفنية لدفع مسيرة التنمية وزيادة الإنتاج ومستوى الإنتاجية .

٢ ـ سياسة تدريبية واعية تستهدف ملاحقة التطور العلمى والتكنولوجى على المستوى الدولى والمحلى واكتساب المهارات الإدارية والفنية اللازمة لإدارة عملية التنمية فى مختلف المجالات بعقلية متحررة قادرة على اتخاذ القرارات دون حواجز أو ضغوط بيروقراطية .

بل وقد يكون من المناسب حالياً التفكير جدياً

فى إقامة معاهد فنية وتكنولوجية مع الاستعانة ببعض الخبرات الأجنبية فى إدارتها ووضع البرامج والمراحل التعليمية اللازمة لها مع تخطيط برامج التدريب الميدانى الداخلى والخارجى لتكون أحد العناصر الأساسية فى داخل المراحل التعليمية المختلفة ، بل قد يكون من المهم إنشاء بعض المعاهد داخل المجتمعات العمرانية الجديدة التى يتم إنشاؤها بغية توفير الكوادر الفنية والإدارية لهذه المجتمعات محلياً فضلاً عن المساهمة إيجابياً فى توطين الشباب فى تلك المجتمعات مع ما يترتب على ذلك من انعكاسات إيجابية فى مجالات الإسكان والعمالة بالإضافة إلى ما تساهم به مثل هذه الجهود فى ترسيخ روح الولاء والانتماء .

أما فيما يتعلق بإعداد قيادات المستقبل باعتبارها دعامة التنمية وعقلها المفكر فيكتفى أن نشير إلى الدراسات الهامة التى أعدها المجلس القومى للإنتاج والخدمات فى مصر حيث اقترحت نظاماً يمكن من خلاله إعداد واختيار وتنمية القيادات العليا فى مصر يستند على عدة أنظمة فرعية تتكامل فيما بينهما ليحقق أهداف النظام وهى :

نظام للبحث عن القيادات المرتقبة واستقطابها .

نظام لاختيار وتقييم القيادات المرتقبة .

نظام لإعداد القيادات المرتقبة .

نظام لاختيار وتعيين وحفز القيادات العليا .

نظام لمتابعة وتقييم القيادات العليا .

نظام للتنمية المستمرة للقيادات العليا .

نظام للمعلومات لخدمة اختيار وتنمية القيادات العليا .

إن تحقيق الأهداف المأمولة من خطط التنمية يرتكز أساساً على مدى توافر القيادات والكوادر الفنية والإدارية اللازمة مما يؤكد حتمية الاهتمام بتنمية العنصر البشرى كركيزة لانطلاق الاقتصاد المصرى مع بداية القرن ٢١ ، وخاصة أن مستقبل أية دولة مرهون أساساً بمدى فاعلية القيادات التى تتولى شئونها وكفاءة الكوادر التى تعمل فى المستويات الادنى ولا نبالغ إذا قلنا أن نجاح الإدارة هو ركيزة الانطلاق .. بل إن أى باحث منصف لا يستطيع أن يتجاهل محدودية القيادات والكوادر المتاحة ، وضآلة منجزاتها فى المراحل السابقة ومدى حاجتنا لتوجيه مزيد من الاهتمام والرعاية لتنمية الكوادر الإدارية وما يتطلبه ذلك من تعليم وتأهيل وتدريب .

كلمة أخيرة :

وختاماً يمكن القول بأن الإطار الفكرى لقضية الإدارة فى القرن الواحد والعشرين يرتكز أساساً على تحقيق هدفين أساسيين هما :

أولاً : حتمية تنمية العنصر البشرى لإعداد وتخريج قيادات إدارية وكوادر فنية تتولى إدارة مسيرة التنمية فى عصر يزخر بالتقدم التكنولوجى ويعتمد أساساً على الالكترونات والمعدات ، وبالتالى يصبح الهدف الأساسي لتنمية الموارد البشرية هو القدرة على توفير فرص العمل المناسبة لاستيعاب الزيادة السكانية المضطردة .

ثانياً : حتمية تعبئة وتنمية المدخرات الوطنية وتشجيع المشاركة الشعبية للمواطنين فى شتى المجالات بمختلف الحوافز والاعفاءات ، بما يؤمن زيادة الاعتماد على الذات تدريجياً ويخلق مزايا مشجعة لجذب رؤوس الأموال الأجنبية للاستثمار والمشاركة فى تمويل مشروعات التنمية بما يدعم القدرة المالية والتنافسية للاقتصاد المصرى أمام السوق العالمية .

الكفاءة الاقتصادية لنظام المحاسبة على المسئولية

•••

د . أحمد عيد
اكاديمية السادات للعلوم الإدارية
جامعة الملك عبد العزيز

•••

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿ وعلمك مالم تكن تعلم وكان فضل الله عليك عظيما﴾

صدق الله العظيم

الكفاءة الاقتصادية لنظام المحاسبة على المسئولية

فى دراسة سابقة تناول الباحث اركان الفاعلية لنظام المحاسبة على المسئولية[1] . ومن خلال النموذج الذى اقترحناه فى هذا الشان يتبين ان الكفاءة الاقتصادية تكون احد الأركان الأساسية لفاعلية النظام فى المنظمة .

ويتناول الباحث فى الدراسة التالية موضوع الكفاءة الاقتصادية لنظام المحاسبة على المسئولية وذلك من حيث : مفهوم الكفاءة الاقتصادية وتطبيق ذلك على نظام المحاسبة على المسئولية ، عناصر الكفاءة الاقتصادية (التكلفة والعائد) ، تقدير التكاليف والعائد للنظام ، النموذج الرياضى لتقييم مستوى كفاءة النظام (الكفاءة النسبية والكفاءة المطلقة) ، البدائل المختلفة للتطبيق ثم الأبعاد التفصيلية للنظام وتاثير ذلك على نموذج تقدير الكفاءة الاقتصادية .

واهم ماتركز عليه هذه الدراسة :

- بلورة المفاهيم الأساسية للكفاءة .
- المشاكل المتعلقة بتحديد التكاليف والعائد .
- تشكيل النموذج الرياضى لتقييم مستوى الكفاءة .
- واقتراح النموذج التطبيقى لتقدير الموقف الأمثل للنظام على ضوء الأبعاد التفصيلية له .

وسوف نرمز دائما لنظام المحاسبة على المسئولية بالرموز م . ع . م وبالله عز وجل التوفيق .

١ ـ المفاهيم :

تعرف الكفاءة بانها القدرة على تحقيق اكبر ناتج ممكن باقل جهد ممكن[2] . وقد يتمثل الجهد المبذل فى عنصر او فى مجموعة من العناصر تتضافر مع بعضها البعض من أجل تحقيق الناتج المرتقب . وللكفاءة بعدان : بعد فنى وبعد اقتصادى .

١ / ١ ـ **الكفاءة الفنية** : ويطلق عليها ايضا الكفاءة الإنتاجية ، وعنصرى الكفاءة هنا (الناتج والجهد المبذول) ذات طابع فنى . وقد اصطلح على استخدام تعبير « المدخلات كمقياس للجهد المبذول » ، والمخرجات كمقياس للناتج » وبقدر توافر وحدة قياس مشتركة لكل من المدخلات والمخرجات ـ بقدر إمكانية الحكم على مستوى الكفاءة الفنية للجهد المبذول بطريقة موضوعية .

والقيمة المنسوبة إلى الناتج المتحقق تتحدد على اساس مدى تناسب هذا الناتج مع ماكان يجب أن يتحقق (من الجهد المبذول) فى شكل هدف أو أهداف محددة مقدما من قبل الإدارة المسئولة عن استخدام مجموعة العناصر الممثلة لذلك الجهد . والهدف أو الأهداف المحددة مقدما تاخذ الطابع الفنى ، وبمعنى آخر فإنه (الهدف) يترجم حصيلة مايمكن ان يثمره

(١) الإدارة بالحزم والحسم مع الإدارة بالأهداف والنتائج ، مؤتمر الإدارة وتحديات التنمية ، جماعة خريجى المعهد القومى للإدارة العليا ، الاسكندرية ، نوفمبر ١٩٨٧ ، من صفحة ٤١٥ إلى ٤٣١ .

(2) capacite de produire le maximam de rèsultate avec le mimimun dèffort" : de petit robert, dictionnare, robert, p., societé du nouveau littre, paris, 1973, p. 542 .

تفاعل العناصر المستخدمة فى حدود ظروف وإمكانات عمل محددة .

٢/١ ـ الكفاءة الاقتصادية : وإذا كانت الكفاءة الفنية تركز على « الناتج » والجهد المبذول » فإن الكفاءة الاقتصادية تركز على « المنافع » و« التضحيات » .

والبعد الاقتصادى للكفاءة لا ينفصل عن البعد الفنى لها . وتفسير ذلك أن العوامل الخارجية (الاقتصادية) قد حيدت عند تقدير الكفاءة الفنية لناتج الجهد المبذول . وعند إدخال هذه العوامل كمتغيرات مؤثرة فى تحديد قيمة هذا الناتج ، فإن حصيلة ذلك هى الكفاءة الاقتصادية . وعلى ذلك فإن تعريفنا للكفاءة الاقتصادية هو الآتى : هى قيمة المنافع المتوقعة من الناتج الفنى للتضحيات المبذولة . وتتحدد مستوى الكفاءة طبقا للعلاقة النسبية بين المتغيرين : قيمة المنافع ، وقيمة التضحيات بشرط أن يتوافر وحدة قياس مشتركة لكلا المتغيرين . والتضحيات المبذولة هى رمز لمجموعة الموارد التى تستخدم (تستهلك) من أجل تحقيق المنافع ، كلما كانت قيمة المنافع أكبر من قيمة التضحيات كلما كان ذلك مؤشرا لحسن الاستخدام الاقتصادى لمجموعة الموارد المستغلة .

٣/١ ـ العلاقة بين الكفاءة الفنية والكفاءة الاقتصادية :

من الواضح من التحليل السابق أن الكفاءة الاقتصادية تعبر عن تقدير السوق للناتج الفنى لمجموعة عناصر الإنتاج المستغلة . وترتيبا على ذلك يمكن القول بأنه لن تكون هناك كفاءة اقتصادية بدون تواجد كفاءة فنية . وبمعنى آخر فإن الكفاءة الفنية تحقق شرط الضرورة لتحقيق الكفاءة الاقتصادية ، ولكنها لا تفى بشرط الكفاية والذى يتطلب أن يكون للناتج الفنى منافع يمكن التعبير عنها بقيمة اقتصادية (وقد يكون ذلك فى الأجل القصير أو فى الأجل الطويل) .

٤/١ ـ الكفاءة الفنية والكفاءة الاقتصادية لنظام م . ع . م :

ويعرف نظام المحاسبة على المسئولية بأنه نظام محاسبى يتناسب مع التنظيم الإدارى للمنظمة ، ويصمم بطريقة تسمح بتجميع البيانات المالية (بيانات التكاليف) وإعداد التقارير عنها لكل مستوى من مستويات المسئولية ، وبحيث لا يحمل كل مركز مسئولية الا بعناصر النفقة التى يمكن أن تخضع لسلطة المسئول عن ذلك المركز أى أنها عناصر قابلة للتحكم فيها فى حدود السلطة المخوله[٣] .

ومن زاوية أخرى يمكن أن نعرف نظام م . ع . م بأنه نظام للمعلومات (ذات الطابع المالى) يتشكل طبقا للتنظيم الإدارى والمحاسبى السائد فى المنظمة ويصمم بطريقة تسمح بتوصيل هذه المعلومات فى شكل تقارير إلى كل مركز من مراكز المسئولية وأن تسمح هذه المعلومات (سواء من حيث حجمها ، من حيث درجة التفصيل ومن حيث التوقيت الزمنى لها) بترشيد الوظيفة الرقابية لكل مركز مسئولية .

١/٤/١ ـ الكفاءة الفنية لنظام م . ع . م :

وعلى ضوء التعريف السابق ، يمكن القول بأن الكفاءة الفنية لنظام م . ع . م تتبلور فى قدرة مجموعة العناصر التى يتشكل منها النظام (متضافرة) على توفير قدر من المعلومات المعبرة عن الحقيقة ، بدرجة معينة من الدقة والتفصيل والتحليل ، وفى إطار زمنى محدد ، ثم عرض هذه المعلومات بشكل يساعد على سرعة استيعاب الحقائق واستخلاص النتائج .

إذا نجح النظام فى توفير هذه المعلومات بالخصائص المبينة عاليه ، يمكن القول بأن العائدية الفنية أو الكفاءة الإنتاجية لنظام م . ع . م قد تحققت .

٢/٤/١ ـ الكفاءة الاقتصادية لنظام م . ع . م :

أما عن الكفاءة الاقتصادية لنظام م . ع . م ، فإن تحديدها يتطلب أن نتجاوز بالتحليل البعد الفنى ، طبقا لما هو وارد فى التعريف السابق ، إلى البعد الاقتصادى . وكما هو وارد فى التعريف العام للكفاءة الاقتصادية ، فإن المنافع والتضحيات » يمثلان محورى التحليل . وبالتطبيق على نظام م . ع . م فإن المنافع تعبر عن قيمة العوائد (الناتج) المحققة من النظام ، والتضحيات هى قيمة العناصر التى تتضافر جهودها من أجل تحقيق الناتج .

وعلى ذلك يمكن تعريف الكفاءة الاقتصادية لنظام م . ع . م بأنها قدرة ذلك النظام على تحقيق مجموعة من المنافع لها قيمة اقتصادية تربو على قيمة التضحيات المبذولة فى سبيل الوصول إلى هذه المنافع .

وتتمثل هذه المنافع فى مقدار ما تحققه الإدارة من استفادة فى مجالات الرقابة وتقييم الأداء وترشيد القرارات . وتتمثل التضحيات فى التكاليف المنظورة وغير المنظورة لإعداد النظام وتشغيله وصيانته وتطويره .

٢ ـ العناصر المحددة للكفاءة الاقتصادية لنظام م . ع . م :

ومن التحليل السابق يتبين أن العناصر المحددة للكفاءة الاقتصادية لنظام م . ع . م هى التضحيات والمنافع أو ما يعبر عنها اقتصاديا بـ« التكلفة والعائد » . والمقارنة بين هذين العنصرين هى التى تحدد مستوى الكفاءة الاقتصادية للنظام .

(3) GRAY, J., JOHNSTON, K : "accounting and management action", sec. ed., meGraw-hill book co., n.y., c. 1977., p.519 .
(انظر أيضا على سبيل المثال)
— ANIHONY, R & WELSCH, G., "fundamentals of management accointing" richard d. Irwin Inc., Home wood, Illinois, London, 1974, pp. 305-306 .
— SIZER, J., "An Insignt into mangement accointing," penguin Books 1983, p. 331 .

والتكلفة والعائد هنا تعد بمثابة مفاهيم عريضة تشتمل على كافة الأبعاد الممكنة لكل منها سواء كانت ذات طابع مالى أو غير مالى ، ذات طابع كمى أو غير كمى .

١/٢ ـ تكلفة نظام م . ع . م :

ومن المعلوم ان التكلفة إما أن تكون ذات بعد محاسبى أو ذات بعد اقتصادى . والتكلفة التى تؤخذ فى الحسبان كعنصر حاكم فى قياس الكفاءة هى التكلفة من وجهة النظر الاقتصادية كما هو واضح من التحليل السابق . على أن ذلك لا يعنى إغفال التكلفة من وجهة النظر المحاسبية نظراً لأنها تؤثر فى تحديد التكلفة الاقتصادية .

والتكلفة المحاسبية تتمثل فى مقدار التضحيات المالية المنفقة (أو المقدار إنفاقها) من أجل : إنشاء النظام ، **تشغيل النظام ، الصيانة الدورية للنظام** (سواء صيانة الأجهزة أو صيانة العنصر البشرى بالتدريب الدورى المستمر) **وتطوير النظام .**

أما التكلفة الاقتصادية فهى تتكون من جزئين :

(أ) تكلفة الفرصة البديلة[٤] لمقدار الأموال المنفقة فى سبيل إنشاء النظام ، تشغيله صيانته وتطويره .

ومن الواضح هنا الارتباط الوثيق بين التكلفة المحاسبية والتكلفة الاقتصادية . فالأولى تعد الأساس فى تقدير الثانية . وبمعنى آخر أن تكلفة الفرصة البديلة تتحدد لقيمة الأموال المنفقة والتى لا يتم تحديدها إلا بالقياس المحاسبى[٥] .

(ب) الجوانب السلبية التى قد تنتج عن تطبيق النظام (بما قد يمكن التعبير عنها بعوائد ضائعة او تكاليف زائدة) . والأمثلة على ذلك كثيرة منها :

ـ الإهمال النسبى للنشاط الإنتاجى أو الخدمى مقابل توجيه الجهد فى الإدارات المختلفة لإعداد البيانات اللازمة للنظام[٦] .

ـ حالة الإحباط التى قد تترتب على التغيير (فى الهيكل التنظيمى او فى النظم المالية او الإدارية) الذى قد يتطلبه تطبيق نظام المحاسبة على المسئولية[٧] .

ـ الإهمال النسبى للنشاط الإنتاجى أو الخدمى نتيجة توجيه الجهد (من بعض الافراد أو الإدارات أو الأقسام) نحو مقاومة النظام .

ـ خيبة الأمل (الإحباط) التى قد تنتج عن عدم استجابة السلطات العليا للنتائج المترتبة على تطبيق النظام[٨] .

٢/٢ ـ قياس تكلفة نظام م . ع . م :

وفى إطار المفهوم الشامل للتكلفة ، فإن قياس ذلك العنصر يمر بالمراحل التالية :

(أ) تقدير حجم الموارد المالية اللازمة للنظام :

ويتم ذلك من خلال نظام التكاليف الذى يجب توافره فى المنظمة . وإذا كان قياس التكلفة هو أحد المتطلبات الأساسية اللازمة لدراسة مستوى كفاءة النظام ، فإن التكاليف التى يجب أن تؤخذ فى الحسبان كمعطيات أساسية للتحليل يجب أن تكون التكاليف النمطية أو المعيارية . ذلك أن هذا النوع من التكلفة (كما هو معلوم) يمثل مايجب أن تكون عليه بنود النفقة فى ظل ظروف التشغيل العادية ، ولا يعطى الفرصة للضياع فى عنصرى المواد والعمل .

(ب) تقدير تكلفة الفرصة البديلة للأموال المستثمرة فى النظام[٩] **:**

وبعد تقدير حجم الموارد المالية اللازمة للنظام عن طريق القياس المحاسبى يتم دراسة تكلفة الفرصة البديلة لهذه الموارد . وفى هذا الشأن فإن الباحث يتعرض للعديد من المشاكل الواجب دراستها :

١ ـ يجب التمييز بين نظام (المحاسبة على المسئولية) ليس له وجود والدراسة بالتالى تنصب على الإنشاء والتشغيل والصيانة ، وبين نظام قائم ، وبالتالى فالدراسة تنصب على تشغيله وصيانته فقط .

(٤) وهى مقدار العوائد الضائعة ، والتى كان ممكن تحقيقها لو استثمرت هذه الأموال فى افضل البدائل الاخرى التى كانت متاحة أمام متخذ القرار . انظر بتفصيل اكثر .

A- BARRE, "economique politeque," I., presses universitaires de france, paris, 1972, pp. 557-558 .

B- SHOWS, e.& BURTON R., "microeconomies," Healith & com, london, 1972, p. 188 .

C- the A.A.A. committee on cost concepts and standards, (Accounting review, vol. 27) citè par DICKY, R., "accountants cost hand book," the roland co., N.Y. 1960 .

(5) EID, AHMED, "Eualuationde la formation des hommes dans L, ontreprise," thèse de doctor De Etat, universitè PARIS DAU PHINE, 1984, pp. 134-140 .

(٦) هذا العامل يمكن قياسه بالفرق بين المعدلات المعيارية الفعلية للإنتاج السلعى أو الخدمى . كما يمكن التعبير عنه أيضا بالفرق بين القيمة الاقتصادية للمعدلات الفعلية ، وذلك الفرق هو عبارة عن عوائد ضائعة .

(٧) وهذا العامل يمكن ان يقاس بالتغير فى عوامل مختلفة منها : معدل دوران العمل ، معدلات الغياب ، معدلات الاجازة المرضية ، معدلات الضياع فى عنصر المواد ، معدل الضياع فى عنصر العمل ، معدلات التالف والإنتاج المعيب ....إلخ .

(٨) مثل هذا العامل يمكن قياسه بالاتجاهات العامة فى النتائج الرئيسية للنشاط مثل معدل الإنتاجية ، الربحية (وبصفة خاصة معدل العائد على المال المستثمر) ، حجم المبيعات والحصة النسبية فى السوق .

(٩) يفضل الباحث استخدام تعبير « تقدير التكلفة » بدلا من « قياس التكلفة » وذلك لأن القياس يتطلب (فى راى الباحث) توافر اساليب علمية تسمح بذلك (على سبيل المثال كما فى حالة التكاليف المعيارية لعنصرى المواد والعمل المباشرين فى كثير من الصناعات الإنتاجية) وهو مالا يتوافر بدرجة كافية فى حالة تحديد تكلفة الفرصة البديلة .

ففى حالة عدم وجود النظام ، فإن الأموال المطلوبة تشتمل على عناصر تكاليف الاستثمار (تكاليف تصميم النظام ، الأصول الثابتة والكفاءات البشرية اللازمة للتطبيق) وعناصر تكاليف الاستغلال (عناصر تكاليف التشغيل والصيانة الدورية) . ومجموع هذه العناصر هى التى تكون الأساس فى تحديد تكلفة الفرصة البديلة .

وفى حالة تواجد النظام ، فإن عناصر تكاليف الاستثمار تعد بمثابة تكاليف مستغرقة (sunk costs) . وإذا كانت عناصر النظام (من أصول وكفاءات بشرية) غير قابلة للاستخدام إلا لنظام المحاسبة على المسئولية فقط ، فإن تكلفة الفرصة البديلة لها = صفر . ومن ثم ففى هذه الحالة ، فإن تكلفة الفرصة البديلة لا تحدد إلا لمجموعة عناصر الاستغلال فقط .

وإذا كانت عناصر النظام يمكن أن يكون لها استخدام آخر بديل ، فإن عناصر تكاليف الاستثمار لا تستبعد عند تقدير تكلفة الفرصة البديلة .

٢ - من المعلوم أن دقة تقدير تكلفة الفرصة البديلة دالة دقة نتائج الدراسة الموجهة للبدائل الأخرى ، مع مراعاة أن عنصر التقدير الشخصى قد يلعب دوراً هاماً فى تحديد هذه التكلفة وخاصة كلما كان البعد الزمنى للبديل كبير ومن ثم كانت القدرة على التنبؤ بالمتغيرات المؤثرة وإمكانية التحكم فى هذه المتغيرات محدودة .

٣ - ويزيد من صعوبة تقدير تكلفة الفرصة البديلة أنها غير قابلة للتحقق منها لأنها لم تحدث بسبب أن فرصة تحقيقها تضيع بمجرد توجيه الموارد إلى المشروع محل الدراسة[١٠] .

٤ - رغم تعدد المشاكل المتعلقة بتقدير تكلفة الفرصة البديلة لنظام المحاسبة على المسئولية إلا أنه فى تقدير الباحث هناك غالباً بديلين قد تكون المشاكل فى كل منهما أقل من غيرهما . وهذين البديلين هما :

* استثمار الأموال المقررة فى النشاط العادى للمشروع محل الدراسة ، وبالتالى يكون معدل العائد على الاستثمار لذلك النشاط هو المعامل المحدد لتكلفة الفرصة البديلة .

* استثمار هذه الأموال كوديعة فى البنوك ، ورغم أن العائد المقدر لهذه الأموال (وهو الذى يتخذ كمعامل محدد لتكلفة الفرصة البديلة) يكون متواضعاً ، إلا أنه يعوض المعدل العالى للمخاطرة التى قد تتعرض لها الأموال إذا استثمرت فى بدائل أخرى . وغنى عن البيان أن معدل المخاطرة لابد أن يمثل أحد المتغيرات المكونة للنموذج الرياضى المطلوب لتحديد تكلفة الفرصة البديلة .

(جـ) تقدير المقابل المالى للجوانب السلبية التى يمكن أن يتسبب فى احداثها النظام :

وإذا كان عنصر التقدير الشخصى يلعب دوراً هاماً فى تقدير تكلفة الفرصة البديلة للأموال المقدر استثمارها فى نظام م . ع . م ، فإن ترجمة الجوانب السلبية لتطبيق النظام فى شكل مالى يخضع إلى حد كبير أيضاً للتقدير والمعايير الشخصية نظراً لعدم توافر الأساليب العلمية بقدر واف فى هذا المجال .

ومجموع البندين ب ، جـ يكون التكلفة الاقتصادية لنظام م . ع . م فى المنظمة .

٣/٢ - تقدير العائد من تطبيق نظام م . ع . م :

من المعلوم أن ناتج نظام م . ع . م هو قدر من المعلومات الكمية ذات الطبيعة المالية ، والإدارة هى المستخدم الرئيسى لهذا الناتج .

وتتحدد الغاية الأساسية من وراء استخدام النظام فى « الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة » .

وهذه الغاية يمكن أن تترجم فى شكل هدف استراتيجى أحد خصائصه الأساسية أن يكون قابلاً للقياس الكمى . وذلك الهدف يمكن أن يعبر عنه **بتعظيم العائد على المال المستثمر** .

والهدف الاستراتيجى ذات بعدين يؤدى التفاعل بينهما إلى تعظيم العائد ، والبعدين هما :

- زيادة العائد الإجمالى .
- ترشيد التكاليف .

والهدف الاستراتيجى يترجم فى شكل **اهداف تنفيذية** لابد أيضاً أن تكون قابلة للقياس الكمى . والأهداف التنفيذية تنبع من مجالات النشاط التى تؤثر فى زيادة العائد الإجمالى أو فى التكاليف . وغنى عن البيان أن عدداً محدوداً من مجالات النشاط هى التى تؤثر فى العائد الإجمالى ، بينما أن كافة النشاط لابد أن تترك بصماتها على التكاليف .

والأهداف التنفيذية هى أيضاً بمثابة معايير محددة مقدماً تمثل مايجب أن يكون عليه مستوى الأداء فى كل مجال من مجالات النشاط[١١] . **وبقدر القرب من هذه المعايير بقدر الاقتراب من الغاية الرئيسية (وهى الاستخدام الأمثل للموارد) وبقدر الاقتراب من الغاية الرئيسية بقدر الحكم على نظام م . ع . م بالنجاح .**

ويعنى ذلك أن العائد من تطبيق المحاسبة على المسئولية يمكن أن يقدر بمقدار النمو فى العائد الإجمالى والوفورات فى التكاليف .

على أن تحقيق ذلك يعترضه العديد من المشاكل الجوهرية فى الواقع العملى ، وأهمها :

(أ) أن « النمو » و« الوفورات » إنما تعبران عن الفرق بين قيمتين .

احدهما : تحقق بفضل تواجد النظام .

والثانى : من المفروض أنها تمثل حالة غياب النظام .

وإذا كان القياس « قبل وبعد » أمراً محتملاً فى حالة تطبيق بعض النظام مثل نظم التدريب الفنى والتعليم الأساسى وطرق التشغيل الفنية ، إلا أن ذلك من الصعب تصوره فى حالة تطبيق نظام المحاسبة على المسئولية . وذلك بقدر صعوبة تصور مشروع يقام بدون أن

---

(10) BUCHANAN, J., "cost and chice," Markham publishing co - chicago, 1969, p. 33 .

(١١) هذه المعايير تتعدد فى كل جوانب النشاط نذكر أهمها على سبيل المثال : كمية المبيعات فى السعر المقدر للبيع فى قيمة المبيعات فى المعدلات الفنية للمواد المباشرة فى السعر التقديرى للوحدة من المواد فى المعدلات الزمنية لعنصر العمل المباشر فى السعر التقديرى للوحدة الزمنية لعنصر العمل فى نسب الفاقد المعيارية فى نسب التالف فى الإنتاج المعيب فى مستوى الجودة المعيارى العدد التقديرى لشكاوى العملاء فى نسبة الأوامر المسلمة طبقاً للتواقيت الزمنية لها ، معدل دوران العمل فى نسب الغياب بدون إذن فى الإضرابات .. إلخ ..

يتواجد فيه نظام للرقابة (احد دعائمه نظام م . ع . م) .

على أن ذلك لا ينفى تواجد حالات تعانى من غياب أو القصور فى مستوى كفاءة نظام م . ع . م ، وما يرتبه ذلك من جوانب سلبية تنعكس على مستوى العائد والتكاليف . وإذا طبق النظام بمستوى عال من الكفاءة فى مثل هذه الحالات ، فإن الفرق فى النتائج « قبل وبعد » التطبيق يمكن ان يؤخذ كمؤشر للحكم على مستوى جودة النظام .

(ب) أن الاستخدام الأمثل للموارد وإن كان هو غاية تطبيق نظام م . ع . م إلا أن هذه الغاية ليست مقصورة فقط على تطبيق ذلك النظام ، ولكنها فى حقيقة الامر الغاية المطلقة من تطبيق كل النظم والأمل الذى ترجوه الإدارة بكل مستوياتها . ويعنى ذلك أن زيادة العائد والوفورات المحتملة فى التكاليف يتحقق من تضافر كل النظم المطبقة (وبما فيها نظام م . ع . م) والجهد الجماعى للإدارة بكافة نوعياتها (بما فيها إدارة نظام م . ع . م) .

وإدراك هذه الحقيقة ينشىء **مشكلة تحييد المتغيرات الأخرى** المؤثرة على الاداء (بخلاف النظام) ، وذلك بفرض إمكانية قياس الفرق فى النتائج قبل وبعد التطبيق .

(جـ) إن الزيادة فى العائد والوفورات فى التكاليف تعبر عن العوائد الملموسة للنظام . على انه من المحتمل أن يترتب على تطبيق النظام عوائد غير ملموسة منها على سبيل المثال :

(د) المنافسة بين الإدارات المختلفة حتى تظهر كل إدارة فى موقف نسبى افضل من غيرها .

(هـ) الانضباط فى السلوك للإحساس بوجود نظام يسجل النتائج لكل حركة سلوكية ويحاسب عليها .

(و) انتظام حركة العمل كنتيجة للمنافسة بين الإدارات وانضباط السلوك ومثل هذه العوائد وإن كان لا يمكن إخضاعها للتقييم فى الأجل القصير ، إلا انها لابد أن تنعكس على مستوى الأداء فى الأجل الطويل مما يمكن معه تقدير اثر مثل هذه العوامل ايضا فى شكل عوائد ووفورات فى التكاليف .

٣ ـ الحكم على مستوى كفاءة نظام م . ع . م ـ النموذج الرياضى :

والحكم على مستوى كفاءة نظام م . ع . م يتحدد من الناحية النظرية من خلال المقارنة بين التكلفة والعائد من تطبيق النظام وذلك بفرض أن كلا العنصرين يمكن إخضاعه للقياس . والكفاءة إما أن تكون كفاءة مطلقة أو كفاءة نسبية .

١/٣ ـ الكفـــاءة المطلقـــة :

وتتحدد الكفاءة المطلقة بنسبة العوائد المتوقعة من النظام إلى تكلفته . ويعد النظام كفئا إذا كان مجموع العوائد اكبر من مجموع التكاليف . ويمكن التعبير عن ذلك فى النموذج التالى :

$$\text{ع} > \text{ت} + \text{ك} \qquad (1)$$

حيث ع = العوائد

، ت = التكاليف الدورية (التشغيل والنظام والصيانة) .

، ك = تكاليف الإنشاء .

وعلى الأجل الطويل يمكن أن يتشكل النموذج كالآتى :

$$\sum_{\text{ف}=1}^{\text{ف}=\text{ن}} \text{ع ف} > \sum_{\text{ف}=1}^{\text{ق}=\text{ن}} \text{ت ف} + \text{ك} \qquad (2)$$

حيث :

ف = الفترة الزمنية من ١ إلى ن .

وباعتبار أن عنصر عدم التاكد يمثل ظاهرة طبيعية لا يمكن تجاهلها (خاصة فيما يتعلق بعنصر العوائد) فإن نموذج الكفاءة يتعدل كالآتى :

$$\sum_{\text{ف}=1}^{\text{ف}=\text{ن}} \text{ع ف ح} > \sum_{\text{ف}=1}^{\text{ف}=\text{ن}} \text{ت ن} + \text{ك} \qquad (3)$$

حيث ح = احتمال تحقق العائد (ع) عن الفترة ف .

ويتفق النموذج رقم (٣) مع سياسة الحيطة والحذر التى يلتزم بها المحاسبون فالعوائد المتوقعة ترجح باحتمال حدوثها ، وإذا كان هناك اكثر من احتمال ترجح القيمة بالاحتمال الاكثر توقعا من غيره .

وبإدخال عامل الزمن وتأثيره على قيمة النقود ، فإن النموذج رقم (٣) يتشكل كالآتى :

$$\sum_{\text{ف}=1}^{\text{ف}=\text{ن}} \text{ع ف ح م} > \sum_{\text{ف}=1}^{\text{ف}=\text{ن}} \text{ت ف م} + \text{ك} \qquad (4)$$

حيث م = معامل القيمة الحالية للنقود .

وفيما يتعلق بعنصر التكاليف ، ما يثار من مشاكل يتعلق بتحديد مستوى التكلفة التى تؤخذ فى الحسبان ، هل هى :

ـــ مايجب أن تكون عليه التكلفة أو

ـــ ماهو متوقع من تكاليف .

ومن المعلوم ان الفرق بين المستويين يمثل فروقا يمكن أن تحدث لأكثر من سبب من اهمها :

ـــ الخطأ فى التقدير .

ـــ احتمال حدوث متغيرات لم تكن فى الحسبان عند إعداد التقديرات . والواضح ان الاكثر واقعية هو اللجوء إلى ماهو متوقع خاصة كلما كان البعد الزمنى كبيرا بدرجة تجعل من الصعوبة التنبؤ بالمتغيرات والتحكم فيها(*)

وإذا رمزنا إلى العائد الصافى للنظام بالرمز « د » ، فإن :

$$\text{د} = \text{ع} - (\text{ت} + \text{ك}) \qquad (5)$$

$$\sum_{\text{ف}=1}^{\text{ف}-\text{ن}} \text{ع ف ح م} - \sum_{\text{ف}=1}^{\text{ف}=\text{ن}} \text{ت ف م} + \text{ك} \qquad (6)$$

مؤشر الكفاءة المطلقة :

ويقصد بذلك قياس كفاءة النظام ، ويتحدد كالآتى :

(*) وإلى جانب ذلك ايضا توجد مشاكل توزيع التكاليف غير المباشرة ، ومشاكل الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة .

$\frac{\text{ع}}{\text{ت} + \text{ك}}$ والحالات المتوقعة يمكن أن تكون كالآتى :

(أ) يكون المؤشر فى صالح النظام إذا كان

$$\frac{\text{ع}}{\text{ت} + \text{ك}} > 1$$

ويمكن أن نعبر عن ذلك بأن النظام فى حالة توازن اقتصادى .

(ب) يكون النظام فى حالة توازن حدى إذا كان

$$\frac{\text{ع}}{\text{ت} + \text{ك}} = 1$$

(جـ) يكون النظام غير اقتصادى إذا كان

$$\frac{\text{ع}}{\text{ت} + \text{ك}} < 1$$

(د) يكون النظام فى موقف حرج إذا كان

$$\frac{\text{ع}}{\text{ت غـ}} < 1$$

حيث ت غـ = التكاليف الدورية المتغيرة .

ويعنى ذلك أن العوائد المتوقعة من النظام لا تغطى بالكامل حتى التكاليف الدورية المتغيرة[١٢] .

٢/٣ ـ الكفاءة النسبية :

تقاس الكفاءة النسبية للنظام بمدى قدرته على تحقيق صافى عائد يربو على صافى العائد الذى يحققه بديل أخر لنفس الموارد المستخدمة ، وذلك بفرض إمكانية قياس العوائد والتكاليف لنظام م . ع . م والبدائل الممكنة له .

وإذا رمزنا إلى العائد الصافى من نظام م . ع . م بالرمز د١ د_1

والعائد الصافى من البديل بالرمز د٢ د_2

فإن نظام م . ع . م يفضل على البديل إذا كان :

$\text{د}_1 > \text{د}_2$ حيث : (٧)

$$\text{د}_1 = \sum_{\text{ف}=1}^{\text{ف}=\text{ن}} \text{ع}_{2\text{ف}}\ \text{ح م} - \sum_{\text{ف}=1}^{\text{ف}=\text{ن}} \text{ت}_{1\text{ف}}\ \text{م} + \text{ك}_1 \quad (٨)$$

،

$$\text{د}_2 = \sum_{\text{ف}=1}^{\text{ف}=\text{ن}} \text{ع}_{2\text{ف}}\ \text{ح م} - \sum_{\text{ف}=1}^{\text{ف}=\text{ن}} \text{ت}_{2}\ \text{ف م} + \text{ك}_2$$

٣/٣ ـ الكفاءة المطلقة أم الكفاءة النسبية :

إن نظام م . ع . م يعد (فى تقدير الباحث) أحد الأنظمة الاستراتيجية التى يبدأ تواجدها مع بداية حياة المنظمة . ويعد النظام م . ع . م ذات طبيعة استراتيجية نظرا لأنه اداة تحقيق التوازن بين القوى الدافعة والقوى المعوقة فى المنظمة وذلك بوقاية الأولى من ضغوط الثانية . وفى حالة غياب ذلك النظام ، فإن فرص التسيب والإهمال وعدم الحرص واللامبالاة تصبح كبيرة . فهو إذن يمكن اعتباره نظام للأمن الإدارى يصمم لحماية النظام العام للمنظمة ووقايتها من أخطار السلوك الخارج عن القواعد الموضوعية الحاكمة للإدارة الاقتصادية للمشروع .

ويعنى ذلك (فى تقدير الباحث) أنه فى حالة غياب نظام م . ع . م فإن عوائد المشروع يمكن أن تكون اقل مايمكن ، والتكاليف يمكن أن تكون أعلى مايمكن .

ونخلص من ذلك بالآتى :

(أ) إن مشروع نظام م . ع . م يعد ذات طبيعة خاصة ، وليس له بديل أخر يمكن أن يكون افضل منه أو ندا له . حيث أن مافقد يتحقق من خسائر فى غياب ذلك النظام لا يمكن أن يعوضه اى مشروع أخر لاستثمار الموارد اللازمة لتصميمه وتشغيله .

(ب) على أن فكرة البدائل يمكن أن تطرح من منظور أخر خاص بمستوى وإمكانات التطبيق . فيدور البحث حول البدائل المختلفة للتطبيق (سواء من حيث مستوى الميكنة أو حجم المعلومات أو درجة التفصيل المطلوبة لهذه المعلومات) .

(جـ) إذا كانت الغاية الرئيسية للنظام هى الاستخدام الأمثل للموارد ، فإن ذلك النظام (من حيث تصميمه) لابد أن يتمتع بخاصية **« العائدية الاقتصادية »** ، وبمعنى أخر إذا كان النظام يمثل أحد المتطلبات الاستراتيجية لصيانة وتنمية العائد الاقتصادى للمشروع ، فمن الأولى الا يكون ذلك النظام عبئا على هذا العائد .

وترتيبا على ذلك ، فإنه فى إطار **البدائل التطبيقية** ، لابد أن يخضع النظام يمثل أحد المتطلبات الاستراتيجية لصيانة وتنمية العائد الاقتصادي للمشروع ، فمن الأولى الا يكون ذلك النظام عبئا على هذا العائد .

وترتيبا على ذلك ، فإنه فى اطار **البدائل التطبيقية** ، لابد أن يخضع النظام من حيث تصميمه وتشغيله للقواعد العامة للتقييم الاقتصادى للمشروعات حيث العائد والتكلفة يمثلان بعدى التحليل .

٤ ـ الاختيار من بين البدائل[١٣]:

واختيار البديل المناسب قد يتطلب الخطوات التالية :

١/٤ ـ تحديد حد اقصى من التكاليف وحد ادنى من العائد يجب الا يتجاوز ايهما اى بديل من البدائل المتاحة وبالتالى استبعاد كل من يتجاوز اى الحدين من البدايل .

←

(١٢) تفيد الحالتين (جـ) ، (د) إذا كان الأمر يتعلق بدراسة مستوى كفاءة التشغيل لنظام قائم فعلاً .

(١٣) قد تكون البدائل على سبيل المثال :

(أ) الميكنة الكاملة للنظام وبدرجة عالية من التفصيل .

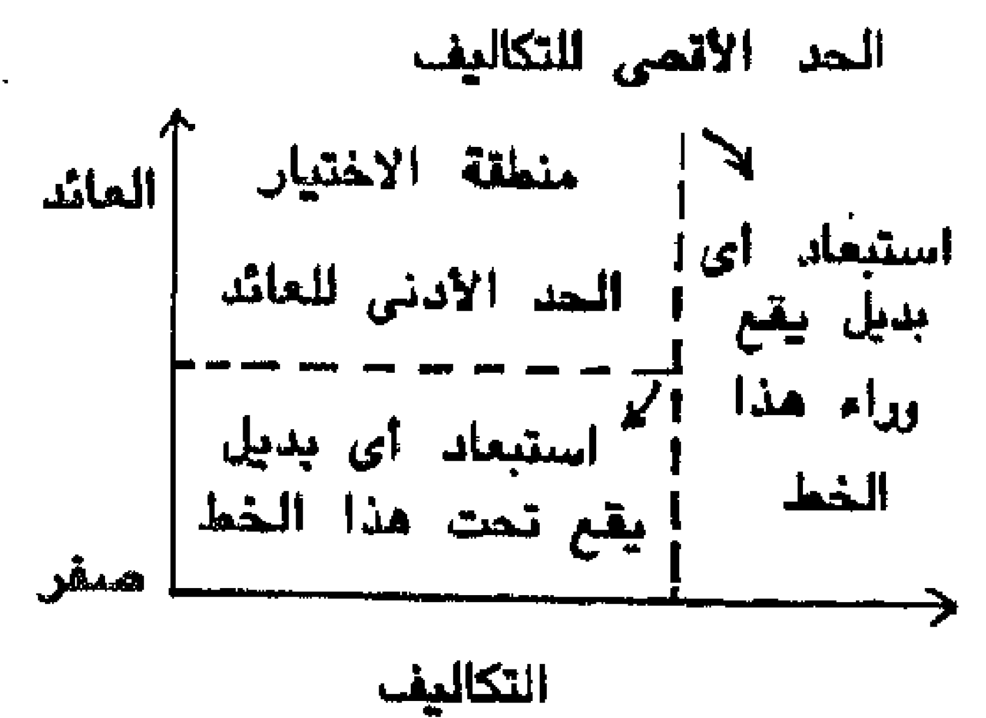
(ب) الميكنة الكاملة للنظام وبدرجة متوسطة من التفصيل .

(جـ) الميكنة الجزئية للنظام وبدرجة عالية من التفصيل .

(د) الميكنة الجزئية للنظام وبدرجة متوسطة من التفصيل .

.... وهكذا ....

ويبدو ذلك واضحا من الشكل التالى[١٤] :



شكل رقم (١) : تحديد منطقة الاختيار بين البدائل

وتحديد الحد الأقصى للتكاليف والحد الأدنى للعائد يساهم فى حصر بقية الدراسة فى البدائل التى تقع فى منطقة الاختيار المبينة فى الشكل الموضح عاليه .

٢/٤ ـ ترتيب البدائل حسب أولوياتها ، فإن تساوت فى التكاليف ترتب حسب العوائد ، وإن تساوت فى العوائد ترتب حسب التكاليف ثم تفرز طبقا لعامل « الاحتواء » واستبعاد البدائل المحتواه ببدائل أخرى[١٥] .

فلو فرض وكان عدد البدائل والبيانات الخاصة بها كالآتى :

بيان / البديل	أ	ب	جـ	د
التكاليف	٥	٦	٤	٤
العائد	٢٠	١٨	١٩	١٧

فطبقا للبيانات السابقة ، فإن البديل (أ) يحتوى البديل (ب) حيث يقل عنه فى التكاليف ويزيد عنه فى العائد . والبديل (جـ) يحتوى البديل (د) حيث يتساوى معه فى التكلفة ويزيد عنه فى العائد ، وبالتالى فإن المقارنة تنحصر بين بديلين فقط وهما (أ) ، (جـ) .

٣/٤ ـ المفاضلة بين المجموعة النهائية من البدائل (أ ، جـ فى المثال السابق) يمكن أن يخضع لمعيار (أو دالة) المنفعة الذاتية utility function[١٦] . ويعنى ذلك تحديد الأهمية النسبية (من واقع تقديرات متخذ القرار) للتغير فى التكاليف (زيادة أو نقصا) فى مقابلة الأهمية النسبية للتغير فى العائد (زيادة أو نقصا) ثم إجراء المفاضلة بين البدائل على هذا الأساس . (فى المثال السابق يمكن أن يختار البديل « أ » إذا زادت أو تساوت المنفعة الذاتية لقيمة زيادته فى العائد على / أو مع المنفعة الذاتية لزيادته فى التكاليف على البديل (جـ) .

٤/٤ ـ من تكرار القول أن العوامل غير الكمية (سواء كانت عوائد أو تكاليف) تلعب دورا لا يجب أن يستهان به فى التقييم الشامل لكل بديل . وكلما أمكن للمحلل أن يعبر عن هذه العوامل فى شكل كمى كلما كان من السهل تمثيلها فى النموذج العام للتقييم . وترجمة العوامل غير الكمية فى شكل كمى إنما يعتمد بدرجة كبيرة على التقديرات الذاتية لمتخذ القرار[١٧] . وترجمة هذه العوامل فى شكل كمى يجب أن يأخذ فى النهاية (بقدر المستطاع) صورة مكسب وخسارة (تكلفة وعائد) .

٥ ـ الأبعاد التفصيلية لنظام م . ع . م وتأثير ذلك على نموذج تقدير الكفاءة الاقتصادية :

من المعلوم أن قوام نظام م . ع . م هو « المعلومات الكمية ذات الطبيعة المالية » . وللمعلومات أثر فعال فى تشكيل نظام م . ع . م ومن الحقائق الأساسية التى يجب إدراكها فى هذا الشأن :

(أ) كلما زاد حجم ودرجة التفصيل فى المعلومات ، لتغطى كافة جوانب النشاط الإجمالية والتفصيلية ، كلما ساهم ذلك فى رفع مستوى كفاءة النظام .

(ب) وما ينطبق على حجم ودرجة التفصيل ينطبق أيضا على دورية إصدار التقارير بالمعلومات ، وكذلك على درجة الدقة فى البيان .

(جـ) يقابل ذلك ، من جهة أخرى ، أن تكاليف النظام (تكاليف الإنشاء والتشغيل والصيانة الدورية) دالة مستوى حجم المعلومات ، درجة التفصيل ، درجة الدقة ومستوى دورية التقارير .

فهناك اذن :

١ ـ علاقة طردية بين حجم المعلومات ، درجة التفصيل والدقة ودورية البيانات من جهة ومستوى كفاءة النظام من جهة أخرى .

٢ ـ علاقة طردية بين التكاليف وبين مستوى هذه العوامل .

ومن الملاحظ أن هناك تعارض بين العلاقتين (١) ، (٢) من حيث التأثير على مستوى الكفاءة الاقتصادية للنظام فالتمادى فى التفصيل والتحليل والدقة ودورية التقارير يمكن أن

(14). FLEISCHER, G., "Engineering Economy," PWS Engineering, BOSTON, c. 1984, p. 434 .

(١٥) يتناول الباحث هذه النقطة بالتفصيل فى دراسة تحت عنوان « الإطار المتكامل لمعايير تقييم المشروعات الاستثمارية » لم تنشر بعد . IBID,

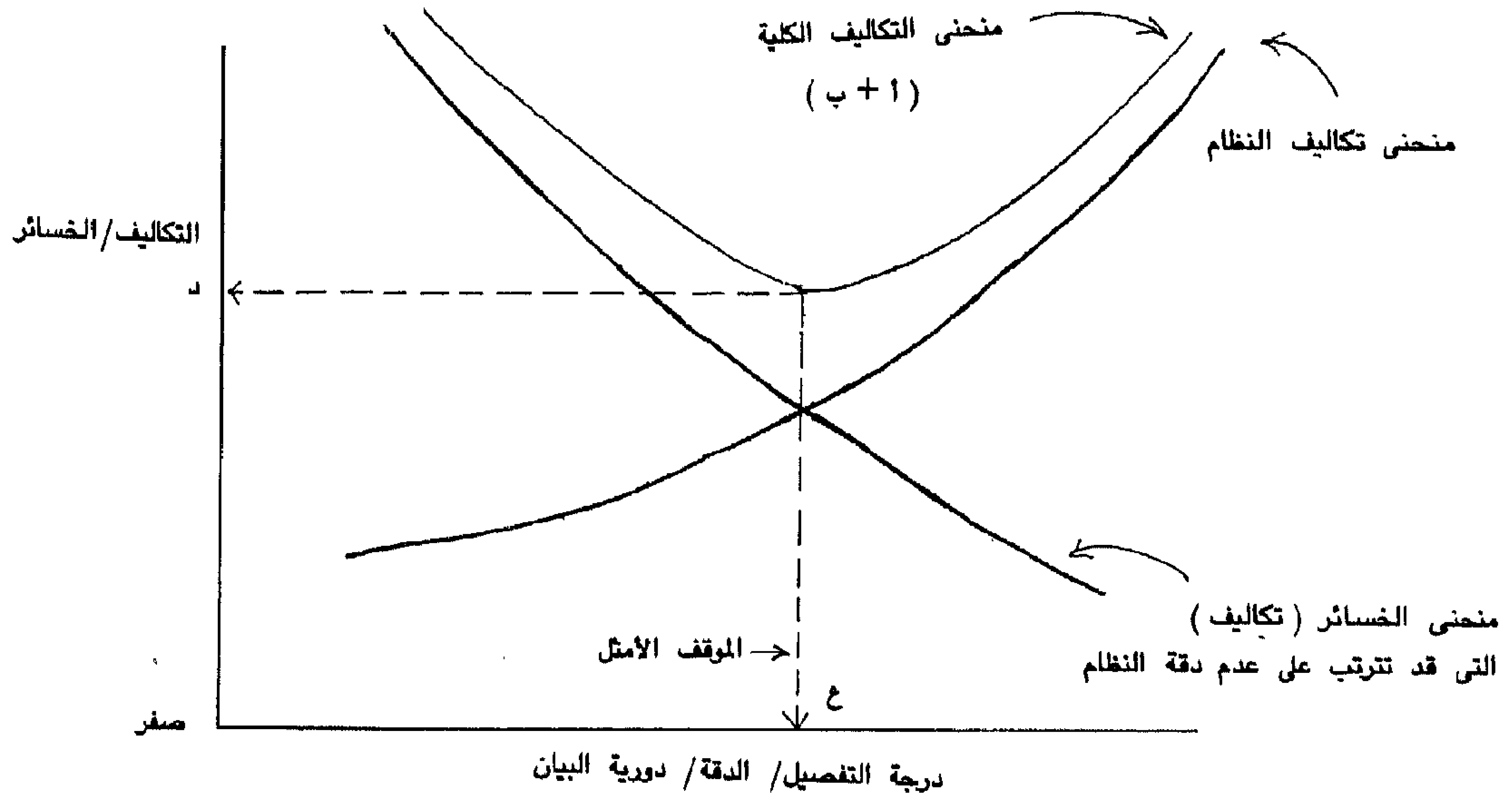
(16) IBID .

(١٧) العوامل غير الكمية المؤثرة فى مستوى كفاءة البدائل المختلفة لتطبيق نظام م . ع . م قد تكون على سبيل المثال :
- دقة المعلومات التى يوفرها النظام .
- سرعة توفير المعلومات فى الوقت المناسب .
- مستوى التفصيل فى المعلومات .
- احتمالات الخطأ فى إعداد البيانات .
- المشاكل المحتملة أثناء التطبيق .
- سرية البيانات .
- الملاءمة فى الغرض .
- اكتساب الخبرة .
- سرعة اكتشاف مواطن الخلل .

يؤدى إلى ارتفاع تكلفة النظام إلى مستوى قد يخل بمستوى الكفاءة الاقتصادية (حيث تتجاوز التكلفة العائد المقدر أو المحقق) .

وتصبح المشكلة الرئيسية للمحلل هى البحث عن الموقف الأمثل (نسبيا) لتطبيق النظام ، وهو الموقف الذى عنده يكون مستوى المعلومات (حجماً وتفصيلاً ودقة) ومستوى دورية التقارير بما يسمح بتحقيق مستوى جيد من الكفاءة يمكن أن يساهم فى تحقيق الغاية من النظام .

وفى الشكل البيانى التالى توضح العلاقة بين درجة التفصيل فى النظام وبين التكاليف ، وتحديد الموقف المثالى من خلال العلاقة بين هذه المتغيرات :



شكل رقم (٢) : تأثير المستوى التفصيلى لنظام م . ع . م على التكاليف[١٨] .

وواضح من الشكل البيانى أنه كلما زادت درجة التفصيل كلما زادت التكاليف (الإنشاء والتشغيل) وكلما قلت الخسائر المحتملة نتيجة مستوى تفصيل البيان ودقته ودورية التقارير . والعكس صحيح . ويتحدد الموقف النموذجى عند التقاء منحنيا التكاليف والخسائر وهو يقابل فى نفس الوقت منحنى التكاليف الإجمالية (ا + ب) عند أدنى نقطة هبوط . ويقابل ذلك النقطة (ع) على المحور السينى (درجة التفصيل والدقه والدورية) والنقطة (د) على المحور الصادى (التكاليف / الخسائر) .

٦ ـ النموذج التطبيقى لتحديد الموقف الأمثل للنظام بمدلول التكاليف :

والنموذج التطبيقى لتحديد الموقف الأمثل لنظام م . ع . م يمكن أن يتحدد من خلال المراحل التالية[١٩] :

(ا) تحديد البدائل الرئيسية التى يمكن أن تخضع للتحليل[٢٠] .

(ب) حصر كافة المجالات (إجمالاً وتفصيلاً) التى يمكن أن يشتمل عليها النظام .

(جـ) تقدير التكلفة الأساسية التى يتطلبها النظام (تكاليف الإنشاء والتشغيل) وتمثل هذه التكلفة الحد الأدنى من العناصر الثابتة والمتغيرة أيا كان مستوى التفصيل للنظام .

(د) تقدير التكلفة الإضافية التى قد تنشأ بسبب تغطية النظام لكل مجال من المجالات (إجمالاً وتفصيلاً) ، وذلك عن كل بديل من البدائل الأساسية .

(هـ) تقدير الخسائر المحتملة (تكلفة الفرصة الضاعة) التى قد تنشأ بسبب عدم

---

(١٨) الفكرة مقتبسة من COMPRON, T., "coet-eppective internal control sustem - managements dilemma, " journal of systems management," may 1985, pp. 21-23 .
ونحن قد تناولنا تطوير الفكرة وتطبيقها على نظام م . ع . م .

(١٩) استعان الباحث فى إعداد هذا النموذج بالدراسة التى أجراها COMPTON فى مجال الرقابة على نظم المعلومات . انظر : Ibid .

(٢٠) وهذه البدائل يمكن أن تكون كالآتى : نظام آلى بالكامل ، ويدار بجهاز من داخل المنظمة .
ـ نظام آلى بالكامل ، ويدار بجهاز استشارى من خارج المنظمة .
ـ نظام آلى/يدوى ويدار بجهاز من داخل المنظمة .
ـ نظام آلى/يدوى ويدار بجهاز استشارى من خارج المنظمة .

تغطية النظام لكل مجال من المجالات (إجمالاً وتفصيلاً) ، وذلك عن كل بديل من البدائل الأساسية . والقيمة المحتملة هنا .
الخسارة المقدره × احتمال حدوثها

(و) تحديد مجموعة من البدائل الفرعية كل منها يمثل « مشروع نظام م . ع . م » ينتمى إلى احد البدائل الأساسية ، ويغطى مجموعة من المجالات (تبدأ بعدد محدود وتنتهى ببديل يشتمل على معظم أو كافة المجالات) .

(ز) تقدير العوامل غير القابلة للقياس الكمى بالنسبة لكل بديل من البدائل الفرعية ، مع ترجمة تأثير هذه العوامل إلى :

١ ـ تكاليف (خسائر) بالنسبة للعوامل السلبية .

٢ ـ عوائد ضائعة (تكلفة الفرصة المضاعة) بالنسبة للعوامل الإيجابية .

(ح) تحديد إجمالى التكاليف لكل بديل فرعى ، وتشتمل هذه التكلفة على :

١ ـ التكلفة الأساسية[٢١] .

٢ ـ التكلفة الإضافية لمجموعة المجالات التى يغطيها كل مشروع نظام (البديل الفرعى) .

٣ ـ الخسائر المحتملة (تكلفة الفرصة المضاعة) التى قد تنشأ بسبب عدم تغطية النظام لبقية المجالات الأخرى .

٤ ـ التكاليف (التقديرية) المترجمة للعوامل السلبية غير القابلة للقياس الكمى .

٥ ـ الخسائر المحتملة (تكلفة الفرصة المضاعة) المترجمة لغياب العوامل الإيجابية .

(ط) اختيار البديل الفرعى الاقل تكلفة (فى حدود كل بديل رئيسى) .

(ى) من بين مجموع البدائل الفرعية الاقل تكلفة (والتى تقابل البدائل الرئيسية) يختار البديل الذى يحقق أعلى أقل تكلفة

مثال تطبيقى :

بفرض أن الدراسة فى إحدى المنظمات اتاحت توافر البيانات التالية :

١ ـ إن المجالات التى يمكن أن يغطيها نظام م . ع . م بدرجة عالية من التفصيل هى خمسة مجالات كالآتى : ١ ، ٢ ، ٣ ، ٤ ، ٥ .

٢ ـ وان تغطية « المجال رقم (١) يستلزم بالضرورة تغطية المجال رقم (٥) بينما ان تغطية المجال رقم (٥) لا يستلزم بالضرورة تغطية المجال رقم (١) .

٣ ـ وأن تغطية المجال رقم (٢) يستلزم بالضرورة تغطية المجال رقم (٣) بينما ان تغطية المجال رقم (٣) لا تستلزم بالضرورة تغطية المجال رقم (٢) .

٤ ـ وان البيانات الخاصة بكل مجال كانت كالآتى :

المجالات بيان	التكاليف الإضافية لتغطية المجال*	تكلفة الفرصة المضاعة فى حالة عدم تغطية المجال*
(١)	٧٠٠٠	١١٠٠٠
(٢)	١٢٠٠٠	٨٠٠٠
(٣)	٨٠٠٠	٩٠٠٠
(٤)	١٥٠٠٠	٢٥٠٠٠
(٥)	٤٠٠٠	١٠٠٠

* بفرض أن هذه الأرقام تشتمل ايضا على التقديرات المقابلة للجوانب غير القابلة للقياس الكمى .

على ضوء البيانات الافتراضية السابقة ، وفى حدود بديل رئيسى واحد (وليكن الميكنة الجزئية للنظام) فإنه يمكن أن يتوافر لدينا مجموعة من البدائل الفرعية كل منها يغطى مجالا أو اكثر . وفيما يلى بيان البدائل الفرعية التى يمكن تصورها ، ومايقابل كل بديل من حيث التكاليف الإضافية وتكلفة الفرصة المضاعة :

(٢١) يمكن استبعاد التكلفة الاساسية باعتبارها مشتركة بين كل البدائل والاكتفاء بالتكاليف الإضافية .

البديل	بيان المجالات التى يشملها كل بديل	التكاليف الإضافية	تكلفة الفرصة المضاعة(٢٢)	جملة التكاليف
الأول	١ ، ٥	١١٠٠٠	٤٢٠٠٠	٥٣٠٠٠
الثانى	٢ ، ٣	٢٠٠٠٠	٣٧٠٠٠	٥٧٠٠٠
الثالث	٣	٨٠٠٠	٤٥٠٠٠	٥٣٠٠٠
الرابع	٤	١٥٠٠٠	٢٩٠٠٠	٤٤٠٠٠
الخامس	٥	٤٠٠٠	٥٣٠٠٠	٥٧٠٠٠
السادس	١،٢،٣،٤،٥	٤٦٠٠٠	---	٤٦٠٠٠
السابع	٢،٣،٤،٥	٣٩٠٠٠	١١٠٠٠	٥٠٠٠٠
الثامن	١،٣،٤،٥	٣٤٠٠٠	٨٠٠٠	٤٢٠٠٠
التاسع	٢،٣،٤	٣٥٠٠٠	١٢٠٠٠	٤٧٠٠٠
العاشر	٣،٤،٥	٢٧٠٠٠	١٧٠٠٠	٤٤٠٠٠
الحادى عشر	١،٢،٣،٥	٢٣٠٠٠	٣٥٠٠٠	٥٨٠٠٠
الثانى عشر	٢،٣،٥	٢٤٠٠٠	٣٦٠٠٠	٦٠٠٠٠
الثالث عشر	١،٤،٥	٢٦٠٠٠	١٧٠٠٠	٤٣٠٠٠
الرابع عشر	٣،٥	١٢٠٠٠	٤٤٠٠٠	٥٦٠٠٠
الخامس عشر	٤،٥	١٩٠٠٠	٢٨٠٠٠	٤٧٠٠٠

وتشير البيانات فى الجدول السابق إلى أن البديل الفرعى رقم (٨) هو الأفضل (فى حدود البديل الأساسى الأول) حيث بلغت التكاليف الإجمالية أقل مايمكن(٢٣) وهكذا تمتد الدراسة لبقية البدائل الرئيسية الأخرى .

ومن الواضح أن الأقل تكلفة بين البدائل الفرعية الذى يقع عليه الاختيار كمرشح ممثل للبديل الرئيسى . وبالتالى فإن نتائج التحليل فى النهاية تتركز فى عدد من البدائل الفرعية الأقل تكلفة والتى يقابل كل منها بديل من البدائل الرئيسية (كما سبق الإشارة إلى ذلك) . ثم يقع الاختيار النهائى على البديل الذى يحقق الحد الأقصى لأقل تكلفة (MAX-MINI) .

٧ ـ النموذج التطبيقى لتحديد الموقف الأمثل ـ بمدلول العائد الحدى :

فى النموذج السابق تم استخدام التكاليف كأساس لتحديد مستوى الشمول والتفصيل فى النظام المقترح ، ومن ثم كأساس للمفاضلة بين البدائل . وكبديل للتكاليف يمكن التفكير فى العائد المتوقع من كل مجال من المجالات (ويتمثل كما سبق الإشارة ، فى الوفورات التى يمكن المحافظة عليها أو بمفهوم آخر فى الخسائر التى يمكن تجنب حدوثها) كأساس فى تحديد مستوى الشمول والتفصيل فى النظام المقترح ، ومن ثم اختيار البديل الأمثل .

وطبقاً لهذا المعيار ، فإن أى مجال تتجاوز تكاليفه قيمة العائد المتوقع منه (الخسائر التى يمنع حدوثها) يستبعد تغطيته فى إطار النظام المقترح . **مع مراعاة أن قيمة هذه الخسائر تحسب كجزء من التكاليف الشاملة للنظام .**

ونتيجة التحليل بمعيار العائد تتفق مع نتيجة التحليل بمعيار التكلفة ، ويبدو ذلك واضحاً من التطبيق على المثال السابق (بنفس فروضه):

ـ يختار المجالات ١ ، ٥ بتكلفة إجمالية ١١٠٠٠ وعائد ١٢٠٠٠ وصافى عائد ١٠٠٠ .

ـ يستبعد المجالات ٢ ، ٣ نظراً لأن إجمالى التكاليف (٢٠٠٠٠) تزيد على إجمالى العوائد (١٧٠٠٠) .

ـ يختار المجال ٣ بتكلفة ٨٠٠٠ وعائد ٩٠٠٠ وصافى عائد ١٠٠٠ .

ـ يختار المجال ٤ بتكلفة ١٥٠٠٠ وعائد ٢٥٠٠٠ وصافى عائد ١٠٠٠٠ .

وترتيباً على ذلك فإن النظام المقترح(٢٤) يشتمل على المجالات ١ ، ٣ ، ٤ ، ٥ بتكلفة إجمالية :

١١٠٠٠ + ٨٠٠٠ + ١٥٠٠٠ + ٨٠٠٠ = ٤٢٠٠٠



(٢٢) هذه القيمة تعبر عن التوقع الرياضى وهو يساوى : الخسارة المقدرة × احتمال حدوثها .

(٢٣) التكاليف الإضافية لهذا البديل ٧٠٠٠ + ٨٠٠٠ + ١٥٠٠٠ + ٤٠٠٠ = ٣٤٠٠٠ ، والخسائر المحتملة نتيجة عدم تغطية المجال (٢) هى ٨٠٠٠ ، فيكون المجموع ٣٤٠٠٠ + ٨٠٠٠ = ٤٢٠٠٠ . وهكذا بالنسبة لكل البدائل .

(٢٤) باستبعاد المجال رقم (٢) ، فإننا نوفر تكاليف قدرها ١٢٠٠٠ فى مقابل خسائر محتمل وقوعها قدرها ٨٠٠٠ أى أن إدخال رقم (٢) ضمن النظام المقترح يعنى أعباء إضافية قدرها ٤٠٠٠ جنيه لا يقابلها أى عائد ، مما يبرر استبعاده .

وتشمل هذه التكلفة الإجمالية على ٨٠٠٠ قيمة الخسائر المحتملة من عدم اشتمال النظام على المجال (٢) . وتقدر العوائد من النظام المقترح (في شكل ضياع متوقع منع وقوعه) : ١٢٠٠٠ + ٩٠٠٠ + ٢٥٠٠٠ = ٤٦٠٠٠ .

ومن الواضح أن هذا البديل هو نفس البديل بمدلول التكاليف . وفي كل الحالات ، فإن التحليل قائم على فرض إمكانية تقدير العائد في شكل ضياع أو خسائر يمكن منع وقوعها .

٨ - الخلاصة :

بعون الله عز وجل تناول الباحث في هذه الدراسة تحديد مفهوم الكفاءة الاقتصادية مع التطبيق على نظام م . ع . م ودراسة عنصري التكلفة والعائد (بمفهومها الشامل) كأساس في تحديد مستوى هذه الكفاءة لذلك النظام ، مع التعرض بشكل موجز لأهم المشاكل التي تعترض معالجة كل عنصر من هذين العنصرين .

وفي إطار الفرض القائم على إمكانية تقدير التكلفة والعائد ، فقد اقترح الباحث تشكيل النموذج الرياضي لتقرير الكفاءة (المطلقة والنسبية) ، وقد راعينا في ذلك تمثيل النموذج لكل المتغيرات المحتمل تأثيرها .

ونظراً لأن مستوى التفصيل والشمول لنظام م . ع . م يؤثر على مستوى الكفاءة الاقتصادية له فقد اشتملت الدراسة أيضاً على اقتراح « نموذج تطبيقي » لتحديد الموقف الأمثل للنظام بمدلول التكلفة ، ثم بمدلول العائد .

المراجع

— ANTONY, R., & WELSCH, "Fundamental of Management Accounting" Richard D. Irwin, Inc., Home Wood, Illinois, London 1975 .

— BARRE, R., "Economique Politique," I,Presse Universitaires de France, Paris, 1972 .

— BUCHANAN, J., "Cost and Choice", Harkham Publishing Co. Chicago, 1969 .

— COMPTON, T., "A Cost-effective Internal Control System Management's Dilemma," Journal of Systems Management, May 1985 .

— DICKY, R., "Accountant's Cost Hand Book," The Roland Co. N.Y., 1960 .

— EID, A., "Evaluation de la Formation des Hommes dans L'entreprise," Thèse De DOCTORAT D'ETAT, Université PARIS-DAUPHINE, PARIS, 1984 .

— FLEISCHER,G., "Engineering Economy," PWS engineering, BOSTON, 1984 .

— GRAY, J., JOHNSTON, K., "Accounting and Management Action," Second ed., McGraw-Hill Book Co., N.Y., 1977 .

— ROBERT, Petit Dictionnaire, ROBERT, P., Société de Nouveau Littre, PARIS, 1973 .

— SIZER, J., "An Insight Into Management Accounting," Penguin Books, Landon, 1983 .



المعالجة المحاسبية لنفقات البحث والاستكشاف في صناعة البترول

دراسة انتقادية

اعداد
د. محمد مسعد الشناوى
مدرس بقسم المحاسبة
أكاديمية السادات للعلوم الإدارية

اهمية البحث :-

تتميز صناعة البترول بمجموعة من الخصائص تجعلها تختلف اختلافا جوهريا فى مقوماتها وطبيعتها عن غيرها من كثير من اوجه النشاط الصناعى ، حيث ان البترول نوع من انواع الاصول المتناقصة Wasting Assets والتى تتصف بانها لا يمكن استبدالها ويلزمها مقداراً كبيراً من راس المال لاستخراجها من باطن الارض وبخلاف انشطة التصنيع الاخرى فإنه يمكن القول - فى مجال صناعة البترول - بان هناك مرحلة سابقة على مرحلة الإنتاج ، او ربما بوصف اكثر دقة يمكن القول - فى مجال صناعة البترول - بان هناك مرحلة سابقة على مرحلة الإنتاج ، او ربما بوصف اكثر دقة يمكن القول بان هناك مرحلتين للإنتاج ..

الأولى : تتضمن ايجاد الاحتياطيات والمصادر البترولية - مرحلة البحث والاستكشاف -

والمرحلة الثانية:هى مرحلة الإنتاج (الاستخراج) .

ويمكن تعريف نفقات البحث والاستكشاف بأنها جميع النفقات التى تحدث فى سبيل الكشف أو البحث عن احتياطيات البترول والغاز غير المعروفة ، بحيث تجرى أعمال المساحة الجيولوجية والجيوفيزيقية والجوية وحفر الآبار الاستكشافية .

هذا ويتميز نشاط البحث والاستكشاف - كنشاط من أنشطة صناعة البترول[1] بعدة خصائص والتى يمكن تلخيصها فى وجود عامل المخاطرة نتيجة عدم التأكد اللازم لهذا النشاط بدرجة كبيرة ، فبالرغم من التقدم الكبير فى العلوم الجيولوجية والجيوفيزيقية إلا انه لا يمكن القول بالتأكيد بوجود الزيت إلا بحفر الآبار الاستكشافية ولا يمكن القول حتى بعد ذلك بوجود الزيت بكميات تجارية إلا بعد استخراجه ، كذلك ضرورة مرور فترة طويلة من الزمن بين الوقت الذى يبدأ فيه الانفاق على عمليات البحث والاستكشاف إلى أن يتم تحقيق الايرادات وتحديد نتائج الاعمال ، هذا بالإضافة إلى حاجة الصناعة إلى استثمار مبالغ كبيرة تنفقها على عمليات البحث والاستكشاف او ما يمكن أن يطلق عليه (مصروفات المخاطرة) .

ويرى الباحث فى هذا الصدد أن الخصائص المميزة لنفقات البحث والاستكشاف من حيث المخاطرة وعدم التأكد ، وعدم وجود علاقة سببية فيما بين مصروفات البحث والاستكشاف وعملية الإنتاج تجعل من الممكن القول بأن هناك تشابها إلى حد كبير فى الملامح (الخصائص الرئيسية) فيما بين نشاط البحث والاستكشاف ونشاط البحوث والتطوير .

ومن المتفق عليه أن نفقات البحث والاستكشاف فى صناعة البترول تمثل جزءا هاما من نفقات هذه الصناعة ومما يدل على اهمية هذا النشاط وحجم الانفاق عليه فى جمهورية مصر العربية استعراض تطور الاستثمارات المنفذة فى قطاع البترول خلال الفترة من ١٩٨١ - ١٩٨٥ كما يتضح من الجدول التالى :-

←

(١) لمزيد من التفصيلات عن خصائص صناعة البترول يمكن الرجوع إلى :
- د . محمد عصام الدين زايد ، « التنظيم المحاسبى فى صناعة البترول ، (المنصورة : مكتبة الجلاء الجديدة ، ١٩٨٦) ، ص ٥٤ - ٦٦ .
- د . ابراهيم احمد الصعيدي ، « النظم المحاسبية فى شركات البترول » (القاهرة : مكتبة عين شمس ، ١٩٨٣) ، ص ١٨ - ٢٥ .

تطور الاستثمارات المنفذة خلال الفترة (١٩٨١ ـ ١٩٨٥)[١]
(القيمة بالمليون جنيه)

بيان	١٩٨١	١٩٨٢	١٩٨٣	١٩٨٤	١٩٨٥
(ا) الهيئة وشركاتها :					
قطاع البحث والانتاج	١٠٢,ـ	١٢٤	١٣٢	١٤٠	١١٧
قطاع التكرير والتصنيع	١١١,٢	١٣٧	١٣٠	١٧٨	٢٠٢
قطاع النقل والتوزيع	٩٩,ـ	١٣٦	١٥٢	١٥٨	١٥٩
جملة	٣١٢,٢	٣٩٧	٤١٤	٤٧٦	٤٧٨
(ب) الجانب الأجنبى :					
استثمارات البحث	٣٩٥,٥	٤٦٠,٨	٣٢٢,١	٢٩٢,٣	٢٦٥,٤
استثمارات التنمية	١٩٥,٢	٨٤٤,ـ	٤٨٩,٩	٥٥١,ـ	٤٧٨,١
جملة	٥٩٠,٧	١٣٠٤,٨	٨١٢,ـ	٨٤٣,٣	٧٤٣,٥
الإجمالى	٩٠٢,٩	١٧٠١,٨	١٢٢٦,ـ	١٣١٩,٣	١٢٢١,٥

ويتضح من هذا الجدول نسبة ما يمثله الانفاق على نشاط البحث والاستكشاف من إجمالى الاستثمارات المنفذة فى قطاع البترول بجمهورية مصر العربية .

ونظرا للسمات المميزة لنشاط البحث والاستكشاف وما يمثله الانفاق عليه من مبالغ كبيرة ، رغم أن الانفاق يتم حيث لا يوجد منتج نهائى ووجود عنصر المخاطرة فلقد تمت دراسات عديدة بخصوص المعالجة المحاسبية لتلك النفقات وتم استخدام العديد من الطرق المحاسبية فى هذا المجال ، إلا أن الباحث يرى أن هذه الطرق التقليدية يمكن أن تتعرض لنقد فيما يلى :ـ

ـ أن اتباع بعض السياسات المحاسبية التقليدية فى تلك المعالجات مثل سياسة الحيطة والحذر على نفقات البحث والاستكشاف لا يتمشى مع أهم سمة من سمات تلك الصناعة وهى المخاطرة .

ـ تربط هذه الطرق عادة فيما بين أسعار البيع والتكاليف ، ومن الواضح انه فى مجال صناعة البترول هناك شك فى وجود مثل هذه العلاقة ، فالملاحظ فى الآونة الأخيرة تذبذبت أسعار البترول بدرجة كبيرة وتؤثر فيها عوامل عديدة بخلاف تكاليف إنتاجه التى تتزايد باستمرار .

ـ نتيجة تطور الفكر المحاسبى فإنه يجب التفكير فى طريقة مناسبة لمعالجة أثر الانخفاض الملحوظ المستمر فى القوة الشرائية للنقود على البيانات المحاسبية .

ومن ثم فقد تم تطوير مدخل أكثر ملاءمة فى هذا المجال ولكن بالتطبيق اتضح وجود بعض المحددات لاستخدام هذا المدخل .

هدف البحث :ـ

يهدف هذا البحث إلى القيام بدراسة تحليلية انتقادية لطرق المعالجة المحاسبية لنفقات البحث والاستكشاف مع التركيز على المدخل الذى يرى الباحث انه أكثر ملاءمة فى هذا المجال ، بالتعرض للمشكلات التى تحد من تطبيقه عمليا ، ثم يعرض الباحث للمقترحات التى يرى انها تعالج محددات هذا المدخل .

خطة البحث :ـ

لتحقيق أهداف البحث فإن خطة الدراسة تتضمن مناقشة ما يلى :

ـ دراسة انتقادية للطرق التقليدية للمعالجة المحاسبية لنفقات البحث والاستكشاف .
ـ مدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطى .
ـ مشكلات تطبيق مدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطى .
ـ مقترحات لمعالجة مشكلات تطبيق المدخل السابق .

(١) الطرق التقليدية للمعالجة المحاسبية لنفقات البحث والاستكشاف

بدراسة موضوع المعالجة المحاسبية لنفقات

(١) الهيئة المصرية العامة للبترول ، التقرير السنوى ، ١٩٨٥ .

البحث والاستكشاف في مجال صناعة البترول يتضح أنها قد مرت بمراحل وتطورات عديدة ، وقد اقترح بشأن تلك المعالجة المحاسبية العديد من الطرق والمداخل المتباينة في هذا المجال والتى تؤثر كل منها بالطبع على القوائم المالية لتلك الشركات تأثيرا متباينا أيضاً ، وإن كان يمكن منذ أواخر عام ١٩٥٠ - تحديد طريقتين رئيسيتين وهما طريقة التكاليف الكلية Full Costs وطريقة المجهودات الناجحة Successful Efforts ومن الملاحظ انه حتى يوليو عام ١٩٧٧ كان يمكن لشركات البترول ان تستخدم إحدى الطريقتين حتى أصدر مجلس معايير المحاسبة الأمريكى[1] بيانا بأن تقوم شركات البترول باستخدام طريقة المجهودات الناجحة للمحاسبة عن نفقات البحث والاستكشاف ثم عاد مرة أخرى في عام ١٩٨٢ وسمح للشركات باستخدام أى من الطريقتين[2] .

وتتعلق طريقة التكلفة الكلية باعتبار نفقات البحث والاستكشاف جميعها مصروفات رأسمالية ومن ثم تعتبر أحد عناصر الأصول الثابتة والتى يتم استهلاكها وفق معدلات استهلاك يتم تحديدها، ومن ثم لا تتحمل إيرادات الفترة إلا بمقدار مصروف الاستهلاك السنوى فقط، وذلك بصرف النظر عما إذا كانت نتيجة الاكتشافات التى تم الاتفاق عليها إيجابية أو سلبية .

أما طريقة المجهودات الناجحة فنرى أن يتم تقسيم نفقات البحث والاستكشاف إلى جزءين :

الأول : يتعلق بالمصروفات الجيولوجية والجيوفيزيقية التى يترتب عليها اكتشاف البترول بصورة اقتصادية تصلح للاستغلال فتعتبر تلك المصروفات مصروفات رأسمالية تدخل ضمن تكلفة المخزون الاحتياطى الذى تم اكتشافه، ومن ثم يتم استهلاكها على سنوات الإنتاج المختلفة .

والجزء الثانى : يتعلق بتلك المصروفات الجيولوجية والجيوفيزيقية التى لم يترتب عليها اكتشاف البترول - أي اكتشافات سلبية - فإن هذه المصروفات تعتبر مصروفات إيرادية يتم تحميلها على إيرادات الفترة التى تم فيها اكتشاف عدم إنتاجية المناطق التى تم الانفاق عليها .

ولكل طريقة من هاتين الطريقتين مؤيدون ومعارضون ولكل منها مزاياها وعيوبها والتى تناولتها العديد من المراجع والأبحاث[3] بصدد المعالجة المحاسبية لنفقات البحث والاستكشاف ولن يعرض الباحث في هذا المجال لتلك المزايا والعيوب .

إلا أنه من دراسة هاتين الطريقتين يتضح أن هناك مجالين رئيسيين للاختلاف بينهما :-

الأول : يتعلق بأنواع النفقات التى يتم رسملتها .

الثانى : يتعلق بتحديد حجم « مركز التكلفة » الذى يتم استخدامه بغرض تجميع التكاليف وحساب الاستهلاك .

فبالنسبة لطريقة التكلفة الكلية فإن برنامج البحث والاستكشاف يتضمن العديد من الحقول والآبار والتى سيكون بعضها ناجحا (ايجابيا) والبعض الآخر قد يكون غير ناجح (سلبى) ، وهذا كله جزء أساسى من خدمات البحث عن البترول ومن ثم يتم رسملتها كجزء من تكلفة الحصول على تلك الاحتياطيات ، وعلى ذلك فإن مراكز التكلفة في تلك الشركات التى تتبع طريقة التكلفة الكلية يجب أن تكون كبيرة بالقدر الذى يساعد على تنفيذ إجراءات تلك الطريقة وعلى ذلك قد يكون مركز التكلفة بلد من البلدان أو قارة من القارات ، وقد يكون مركز تكلفة وحيد على مستوى الشركة ككل .

أما طريقة المجهودات الناجحة فتعتمد على أن نفقات الاستكشاف غير الناجحة - السلبية - لن تنتج في أصل من الأصول - والتى بالمفهوم المحاسبى يتولد عنها عوائد اقتصادية مستقبلية - ومن ثم يجب استبعادها بمجرد التحقق من الإخفاق - السلبية - واعتباره مصروفا إيراديا تتحمل به الفترة كما سبق إيضاحه ، وعلى ذلك فإن مركز التكلفة في ظل هذه الطريقة يجب أن يساعد على تنفيذ إجراءاتها ، وبحيث تسهل عملية اتخاذ القرار الخاص برسملة نفقات البحث والاستكشاف لكل بئر على حدة في حالة اعتباره ناجحا أو عدم رسملتها واعتبارها مصروفات إدارية بخلاف ذلك ، ومن ثم فإن مركز التكلفة في هذه الحالة يجب أن يكون حجمه صغيرا بحيث يمكن اعتبار كل بئر على حدة مركز تكلفة .

كذلك يلاحظ انه في ظل طريقة التكلفة الكلية فإن جميع المصروفات التى تتكبدها الشركة قبل حصولها على الرخصة ، ومصروفات الحصول على الترخيص والمصروفات الادارية المرتبطة مباشرة بتلك الأنشطة يتم رسملتها جميعا - اعتبارها مصروفات رأسمالية - نظرا لاعتبار حجم مركز التكلفة ، أما بالنسبة لطريقة المجهودات الناجحة فإن تلك المصروفات التى تتكبدها الشركة قبل الحصول على الرخصة ومصروفات الاستكشاف الأخرى التى لم يتم توجيهها تحديدا لهيكل جيولوجى محدد - بئر في هذه الحالة - فإنه يتم اعتبارها مصروفات إيرادية بمجرد أن تتحملها الشركة ، فقط فإنه بالنظر إلى تحديد حجم مركز التكلفة في هذه الطريقة ، فإن ما يتم اعتباره مصروفات رأسمالية هى تلك المصروفات العمومية والإدارية والتى يمكن تخصيصها على الأنشطة التى يتم رسملة مصروفاتها (الأنشطة الناجحة) .

ومن ثم فإن الباحث يرى أن اتباع إحدى



(1) Financial Accounting Standards Board., "Statement of Financial Accounting Standards No. 19," **Financial Accounting and Reporting By Oil and Gas Producting Companies.**, (Stanford Conn., : FASB, 1977).

(2) Cairrie, T.R., "Oil and Gas Accounting : A Review of the Lssues and Priorities.", **Accounting and Business REsearch, (Spring, 1985, P. 113).**

(٣) **على سبيل المثال لا الحصر :**

- د . محمد عصام الدين زايد ، مرجع سبق ذكره ، ص ٨٦ - ٩٠ .
- د . ابراهيم احمد الصعيدي ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٠٢ - ١٠٥ .
- د . محمد رؤوف مصطفى « محاسبة إنتاج البترول » ، (الكويت : مؤسسة الصباح ، ١٩٨٥) ، ص ٦٤ - ٧٠ .

هاتين الطريقتين دون الأخرى يمكن أن يكون له تأثير على القوائم المالية لشركات البترول ـ قائمة الدخل وقائمة المركز المالى ـ بطريقة مشابهة لتأثير تخصيص وتوزيع التكاليف على تقييم المخزون فى الشركات الصناعية .

فمن الملاحظ أن الشركات التى تقوم بنشاط البحث والاستكشاف وتستخدم طريقة التكلفة الكلية فإن قائمة المركز المالى الخاصة بها تتضمن قيم أصول أكبر مما لو اتبعت طريقة المجهودات الناجحة ومن ثم يتم تصوير حقوق الملكية بأكبر من الحقيقة وما ذلك إلا بسبب رسملة مصروفات البحث والاستكشاف غير الناجحة (السلبية) ، وكذلك فمن الملاحظ أن الشركات التى تتبع التكلفة الكلية تتجه لتخصيص جزء كبير من مواردها المالية لنشاط البحث والاستكشاف وذلك نتيجة الحقيقة السابقة ، أما بالنسبة للشركات التى تتبع طريقة المجهودات الناجحة فمن المتوقع أن تقوم بنشاط التنمية أكثر من نشاط البحث والاستكشاف(١) .

وبصدد تقييم هاتين الطريقتين التقليديتين فكما سبق القول لن يتعرض الباحث لمزايا وعيوب كل طريقة عن الأخرى حيث تعرضت لذلك العديد من المراجع والأبحاث العلمية ، وإنما يتعرض هنا لنقد الطريقتين معا حيث يرى الباحث أن هناك محددات لاستخدامها يمكن ايجازها فيما يلى :

١ ـ انه من المعروف أن اكتشاف الحقول والآبار غير الناجحة (السلبية) هى نفس الحدث بالنسبة لجميع الشركات ومن ثم فإنه يلزم أن تكون المعالجة المحاسبية واحدة ، وأن ما يراه البعض من أن شركات البترول تختلف من حيث الحجم ، الملكية .. الخ مما يبرر إمكانية استخدام طرق مختلفة يمكن الرد عليه بأن هذا لا يغير من الحقائق المرتبطة بعملية الاستكشاف واستخراج وإنتاج البترول وخصائص وطبيعة تلك الصناعة ومن ثم لا يبرر وجود مفاهيم محاسبية مختلفة ، ولهذا فإن الباحث يرى أن نفقات البحث والاستكشاف يجب أن تعالج بطريقة موحدة ، فلا يعقل أن تقوم مجموعة من الشركات بمعالجتها كأصل من الأصول ومجموعة أخرى من الشركات تعالجها كمصروف أو خسارة .

٢ ـ يتم إعداد القوائم المالية لشركات البترول التى تقوم باستخدام أى من هاتين الطريقتين فى ظل مبدأ التكلفة التاريخية حيث تظهر أصول الشركة بالتكلفة ، وعلى ذلك فالأصول الرئيسية التى تظهر فى قائمة المركز المالى لتلك الشركات تمثل النفقات المرسملة لنشاط البحث والاستكشاف ومن المتفق عليه فى مجال صناعة البترول انه لا توجد هناك علاقة سببية بالضرورة بين تلك النفقات التى تحملتها الشركة لهذا النشاط ونجاح عمليات البحث والاستكشاف ، فلو أن هناك شركتى بترول اكتشفتا مخزون متماثلا من الاحتياطى ـ من حيث الكمية والمواصفات ـ وتحملت إحداهما مصروفات أكبر فإنها ستقوم بتسجيل نفس الأصل ولكن بقيمة أكبر من الشركة الأخرى .

٣ ـ ترتبط هاتان الطريقتان عادة فيما بين اسعار بيع البترول والتكاليف ، ومن المعروف أنه فى مجال صناعة البترول هناك شك فى وجود مثل تلك العلاقة ، فالملاحظ انه فى الآونة الأخيرة تذبذبت أسعار البترول بدرجة كبيرة ، نظرا لوجود عوامل عديدة تؤثر فى هذه الأسعار وأهمها سياسات تنظيمات الدول المصدرة للبترول ـ وحرب أكتوبر افضل مثال لذلك ـ كذلك سياسات الدول المستوردة له بالإضافة إلى وجود منتجات بديلة من عدمه ، وما تكاليف الإنتاج فى صناعة البترول إلا عاملا واحدا من مجموعة تلك العوامل المؤثرة على سعره .

٤ ـ تفتقد هاتان الطريقتان نظرا لاتباعهما مبدأ التكلفة التاريخية مسايرتهما للتطور فى الفكر المحاسبى والخاص بمعالجة أثر انخفاض القوة الشرائية للنقود على البيانات المحاسبية حيث تغفل إجراءاتهما هذا الموضوع ومن ثم يمكن القول بأن القوائم المالية المعدة طبقا لأى من الطريقتين لا تكون معبرة .

(٢) مدخل الافصاح عن تقديرات الاحتياطى من البترول

من المتفق عليه أن الظروف الاقتصادية العالمية غير المستقرة خلال الآونة الأخيرة قد جعلت المحاسبين يقومون بإعادة تقييم مدى ملاءمة التكلفة التاريخية (تكلفة الاستحواذ) على أساس أنها الأداة الوحيدة بصدد إعداد القوائم المالية ، حيث قام مجلس معايير المحاسبة المالية(٢) بإصدار بيان يتطلب من المنشآت التقرير عن بيانات أسعار العملة والتكلفة الجارية كإفصاحات مكملة للقوائم المالية التى يتم إعدادها على أساس التكلفة التاريخية .

هذا وقد أكد مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) فى هذا الصدد على أن التطبيق الموحد لذلك البيان قد يكون غير قابل للتطبيق العملى ، حيث أن هناك العديد من الأنشطة قد تواجه مشكلات فى التطبيق تتعلق بعملية تحديد التكلفة الجارية لأصولها ، ومن تلك الأنشطة صناعة البترول والغاز والتى تتميز ـ فى رأى الـ FASB ـ بخاصية الصعوبات المتعددة التى تواجه تطبيق مفهوم التكلفة الجارية .

لقد أصبح من المتعارف عليه أن القوائم المالية التى يتم إعدادها على أسس التكلفة التاريخية فى مجال صناعة البترول والغاز ـ على الأقل بالنسبة لأغراض اتخاذ القرارات الاستثمارية ـ أصبحت محدودة الاستخدام بسبب التغيرات المستمرة فى أسعار البترول والتى أصبحت ملحوظة بشكل كبير فى الآونة

(1) Deakin, Edwards B., "An Anslysis of Differences Between Non-Major oil Firms Using Successful Efforts and Full Cost Methods. The Accounting Review" (October, 1979, P. 723).

(2) Financial Accounting Standards Board., "Statement of Financial Accounting Standards No. 33," Financial Reporting and Changing Prices.", (Stamford Conn.,; FASB, 1979), PP. 77-80.

الأخيرة ، إن تلك القوائم المنشورة لشركات البترول على أساس التكلفة التاريخية - خصوصا قائمة المركز المالى - يمكن فقط أن توضح معلومات مؤكدة عن الأداء الفعلى لتلك الشركات .

ونتيجة لهذا القصور وبالإضافة إلى المحددات الأخرى لطريقتى التكاليف الكلية والمجهودات الناجحة والتى اوضحها الباحث فى موضع سابق ، فقد اتجهت الهيئات المهنية والعلمية(1) فى مجال المحاسبة إلى العزوف عن استخدام تلك الطرق التقليدية والتى تعتمد اساسا على التكلفة التاريخية إلى استخدام مدخل آخر وهو مدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطى بصدد المحاسبة عن نفقات البحث والاستكشاف . وذلك بهدف تقديم مقياس افضل لمدى نجاح شركات البترول فى الحصول على (إيجاد) احتياطيات مؤكدة جديدة من البترول والغاز ، اكثر مما تقدمه الطرق التقليدية فى القوائم المالية المعدة على اساسها .

والجدير بالذكر أن الطلب على البيانات الخاصة بكميات الاحتياطى والإفصاح عنها فى مجال صناعة البترول ليس وليد السنوات الأخيرة فقط وإنما يرجع إلى W.A Paton & Littleton فى كتابهما : «An Introduction to Corporate Accounting Standrs» عام ١٩٤٠ ، وإنما فى السنوات الأخيرة قد بلورت الفكرة وتأكدت بتطبيق مدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطى من البترول والغاز .

هذا ويمكن تلخيص الخطوات الرئيسية (أو المتطلبات) لمدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطى بصدد المعالجة المحاسبية لنفقات البحوث والاستكشاف فيما يلى :(2)

١ - تقدير كميات الاحتياطى المؤكدة من البترول والغاز :-

يجب على الشركة تقدير كل من كميات الاحتياطى المؤكدة سواء تلك التى تم تنميتها أو لم يتم تنميتها وذلك فى نهاية العام (الاحتياطيات المؤكدة هى تلك التى يمكن استرداد تكاليفها طبقا للاسعار السائدة والأساليب التكنولوجية المستخدمة فى مجال الصناعة) .

٢ - تقدير الإنتاج المستقبلى من البترول والغاز :-

تقوم الشركة بتقدير كمية البترول والغاز التى يتم إنتاجها من كل حقل أو بئر خلال الفترات المستقبلية حتى تنضب تلك الاحتياطيات (3) .

٣ - تحديد متوسط تكلفة الإنتاج واسعار البيع للبترول والغاز الذى تم إنتاجه وذلك فى نهاية العام ، حيث يفترض هذا المدخل ان تلك الأسعار والتكاليف الموجودة فى نهاية العام الحالى ستستمر مستقبلا ومن ثم يتم استخدامها فى الخطوات التالية .

٤ - تقدير التدفقات النقدية المستقبلية :-

ويتم الحصول على التدفقات النقدية لسنة ما بطرح تكاليف الإنتاج المقدرة لتلك السنة (بناء على خبرة العام الحالى) من ناتج الإنتاج المقدر لنفس السنة وذلك باستخدام أسعار البيع للعام الحالى ، مع ملاحظة أنه فى حالة الحقول ذات الاحتياطيات المؤكدة التى لم يتم تنميتها يجب أيضاً أن يتم خصم تكاليف التنمية المقدرة لكل سنة على حدة .

٥ - حساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية :-

وذلك باستخدام معدل خصم موحد وهو ١٠٪ لخصم التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة .

ومن تلك الإجراءات اللازمة لتطبيق هذا المدخل يتضح أنه محاولة لتعديل قائمة الدخل على الأقل بالنسبة للاحتياطيات المؤكدة من البترول والغاز باستخدام مدخل بديل وهو مدخل التدفقات النقدية المخصومة (أو القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية) .

ومن الملاحظ أن هناك شبه اجماع فيما بين المحاسبين الباحثين على استخدام أسلوب التدفقات النقدية المخصومة فى مجال تقويم الأصول(4)، اما عن استخدام مثل هذا الأسلوب بصدد قياس الدخل المستقبلى فإن هذا المفهوم يعتبر حديثا نسبيا ، ففى مجال استخدام اسلوب التدفقات النقدية المخصومة فى مجال تقويم الأصول فإنه يتم تحليل مقدار وتوقيتات الايرادات المستقبلية التى يتم الحصول عليها ، وكذا التكاليف المستقبلية

←

---

(1) من امثلة ذلك :

- Securities and Exchange Commission., **Accounting Series Release,** (No. 269., 1979).
- Securities and Exchange Commission., **Accounting Series Release,** (No. 289-,1981).
- Financial accounting Standards Board., "Statement of Financial Accounting Standards No. 69., "Disclsousre about Oil and Gas Producing Activites., "(Stamford, Conn., : FASB, 1982).

(2) بتصرف عن :

- Dharan Bale G., "Expectation Models and Potential Information Content of Oil and Gas Reserve Value Disclosures.", **The Accounting Review;** (April, 1984, PP.202- 203).

(٣) عادة ماتقوم شركات البترول فى هذا الصدد بتحديد معدلات الإنتاج المثلى المعتادة على أن يكون لها المرونة - طبقاً لظروفها - فى إجراء تعديلات على الإنتاج المقدر ، ونظراً لأن تقديرات الاحتياطى تؤثر على الإنتاج المخطط والعكس صحيح ، فإن الشركات عادة ماتقوم بالخطوتين (١) ، (٢) فى نفس الوقت .

(٤) د . عبد العزيز فهمى هيكل ، أساليب تقييم الاستثمارات : مدخل إلى دراسات الجدوى باستخدام الكمبيوتر . (بيروت : دار الراتب الجامعية ، ١٩٨٥) ص ٧١ - ٩٦ .

- Van, Horne., & James, C., "Financial Management and Policy (New Jersey : Prentic- Hall, Inc., 1980), PP.203-207.
- Lee, T.A., "Cash Flow Accounting : Profit and Refformance Measurement; A Response to a Challening ." **Accounting and Business Resarch;** (Spring, 1985, PP. 93- 97.).

المختلفة للأصل والمخاطر النسبية والعائد المرتبط بتلك التدفقات الصافية والذى يتم تقييمه على أساس معدل خصم مناسب .

ويتم التعبير عن القيمة الحالية للأصل رياضيا بالمعادلة الآتية :(٢)

$$\text{ص}_{\text{صفر}} = \sum_{\text{ف} = \text{صفر}}^{\text{ن}} \frac{\text{ت}_{\text{ف}}}{(1 + \text{ع})^{\text{ف}}}$$

حيث

$\text{ص}_{\text{صفر}}$ = القيمة الحالية للأصل (الآن حيث الزمن صفر)

$\text{ت}_{\text{ف}}$ = صافى التدفقات النقدية المتوقعة للأصل خلال فترة (ف) من عمر الأصل المقدر بـ(ن) من السنوات .

ع = معدل العائد المطلوب (او معدل الخصم لأصول ذات مخاطر معادلة لمخاطر هذا الأصل) .

ويرى الباحث ان النموذج السابق يمكن تطبيقه بصدد قياس الدخل ، حيث انه من المعروف ان الأصل يتوقع ان يتولد عنه عائد بنسبة ع٪ (معدل العائد) خلال الفترة ، ومن ثم يمكن القول من ناحية اخرى بان مقدار الدخل المتوقع هو ناتج ضرب كل من قيمة الاستثمار فى الأصل ومعدل العائد المتوقع ع٪ ومن ثم التعبير عن ذلك رياضيا بالمعادلة التالية :-

$$\text{د}_{\text{ف}} = \text{ع} \times \text{ق}_{\text{ف} - 1}$$

حيث $\text{د}_{\text{ف}}$ = الدخل المتوقع للفترة ف .

ع = معدل العائد المطلوب (معدل الخصم لأصول ذات مخاطر معادلة لمخاطر هذا الاصل) .

$\text{ق}_{\text{ف} - 1}$ = قيمة الأصل فى بداية الفترة ف، مثلا ، فى وقت ف - ١

وعن طريق هذه المعادلة يمكن حساب التدفقات النقدية المستقبلية. للدخل طبقا لهذا المدخل ، ويوضح ملحق رقم (١) فى نهاية البحث تلك الحسابات الخاصة بالدخل المتوقع .

ومن الملاحظ ان قائمة الدخل طبقا لمدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطى تختلف جوهريا عن قائمة الدخل طبقا للطرق التقليدية فى ناحيتين اساسيتين :

الأولى : فى الوقت الذى تستخدم فيه الطرق التقليدية « احتياطى النفاد » على اساس التكلفة التاريخية للاحتياطيات فإن مدخل الإفصاح يأخذ فى الاعتبار الزيادة او النقص فى القيمة الحالية للاحتياطيات المؤكدة باستخدام التدفقات النقدية المستقبلية .

الثانية : بينما ان الطرق المحاسبية التقليدية لمعالجة نفقات البحث والاستكشاف تقوم - كما سبق إيضاحه من قبل - على اساس رسملة تلك النفقات للاحتياطيات المؤكدة (سواء طريقة التكاليف الكلية أو المجهودات الناجحة) واستهلاكها خلال العمر المقدر لتلك الاحتياطيات ، فإن مدخل القيمة الحالية يعتبر تلك التكاليف مصروفات تتعلق بالفترة التى حدثت فيها ، مع ملاحظة أن القيمة الحالية للتغيرات فى الاحتياطيات المؤكدة نتيجة نشاط البحث والاستكشاف يتم رسملتها .

هذا ويعبر التغير (بالزيادة او النقص) فى صافى قيمة الاحتياطيات المؤكدة عن التأثير المشترك للعوامل الآتية :

- الاكتشافات البترولية نتيجة نشاط البحث والاستكشاف .
- أى تعديلات فى أسعار أو تكاليف الاحتياطيات الموجودة .
- إنتاج وبيع بترول من الاحتياطيات المؤكدة .

ويوضح ملحق رقم (٢) مقارنة لقائمتى الدخل والمركز المالى معدتين وفقا للطرق التقليدية وقائمتى دخل ومركز مالى معدتين وفقا لمدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطى ويلاحظ منها ما يلى :

- يتم تحديد أصول قائمة المركز المالى وفقا لمدخل الإفصاح على أساس احتياطيات البترول والغاز المؤكدة وليس على أساس التكاليف المرسملة، وكذلك فإن قائمة الدخل طبقا لذلك المدخل تتضمن القيمة الحالية لصافى الإضافات للاحتياطى المؤكدة مطروحا منها نفقات البحث والاستكشاف خلال الفترة (سواء كانت ناجحة أم لا) وذلك بالإضافة إلى المبيعات من البترول والغاز بالمفهوم التقليدى مطروحا منها مصروفات التشغيل والمصروفات الأخرى .
- إن استخدام مدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطى ينتج عنه زيادة فى صافى الدخل إذا ما قورن بصافى الدخل الناتج عن الطرق التقليدية فمن الملحق رقم (٢) يتضح أن هناك صافى دخل قدره ٣٨٠٠٠٠ جم باستخدام مدخل الافصاح ، أما إذا ما تم استخدام المدخل التقليدى المبنى على أساس التكلفة التاريخية فإنه ينتج عنه خسارة قدرها ٥٤٠٠٠٠ جم ، ويؤكد ذلك الدراسة الميدانية(١) التى تمت بهذا الخصوص والتى اثبتت أن صافى الدخل الناتج عن استخدام مدخل الإفصاح يزيد على صافى الدخل باستخدام اى من الطرق التقليدية .

ويرى الباحث انه رغم بعض المحددات الملازمة لهذا المدخل - والتى يتم مناقشتها فيما بعد - فإن هذا المدخل يمكن أن يكون له نتائج

(١) بتصرف عن :

- Kaplan, Robertss., "Advanced Management Accounting.", (New Jersey : Prentice- Hall, Inc., 1982), PP. 526.533.
- Bodenhorn, Diran., "Balance Sheet Item as the Present Value of Future Cash Flows.," **Journal of Busines Finance & Accounting** ; Winter, 1984, P. 509).

(2) (Benjamin, Wahjudi P, & MC Enroe, John E., "The SEC Overruling of SFAS 19 and the Behavior of Security Returns.," **Journal of Business Finance & Accounting,** (V.10, N,2,1983, P.243).

ايجابية حيث أن قائمتى المركز المالى والدخل لشركات البترول المعدة على أساس هذا المدخل ستعكس الأصول الحقيقية لتلك الشركات حيث ان احتياطى البترول هو الذى يولد الايرادات المستقبلية بمفهوم الأصول السابق ذكره - وليست التكاليف التاريخية التى تحملتها الشركة فى سبيل الحصول على تلك الاحتياطيات ، وعلى ذلك يمكن القول إن المعلومات التى تتضمنها القوائم المالية باستخدام ذلك المدخل أكثر مناسبة لمستخدمى تلك القوائم .

(٣) مشكلات تطبيق مدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطى

لقد ارتبط تطبيق مدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطى ببعض المحددات والتى جعلت مميزاته ذات فائدة محدودة ومن ثم اصبح استخدام هذا المدخل محدودا من قبل شركات البترول والغاز ، ويرى الباحث ان تلك المحددات إنما ترجع اساسا إلى ان إجراءات هذا المدخل ارتبطت بدرجة كبيرة بعنصر التقدير الشخصى إلى حد كبير ، وذلك بالإضافة إلى عامل عدم التأكد والذى يعتبر سمة اساسية من سمات نشاط البحث والاستكشاف ، ويعرض الباحث فيما يلى لأهم مشكلات (محددات) هذا المدخل فى مجال المعالجة المحاسبية لنشاط البحث والاستكشاف .

(أ) تتطلب إجراءات مدخل الإفصاح ان تقوم الشركة بتقدير كميات الاحتياطى المؤكد من البترول والغاز ، ومن المعروف أن « شركات البترول تبنى معلومات الاحتياطى الخاص بها على أساس التقديرات التى يقوم بها الفنيون ، وتلك التقديرات قد تختلف بدرجة كبيرة من عام لآخر »(١) ومن الواضح ان تلك التقديرات تختلف من عام لآخر بسبب وجود عنصر التقدير الشخصى .

(ب) تتطلب إجراءات مدخل الإفصاح ان تقوم كل شركة بتقدير كميات الإنتاج المستقبلى لكل حقل بترولى ، ومن المعروف فى مجال صناعة البترول ان هذه البيانات يمكن ان تمتد تقديراتها لفترات طويلة قد تصل إلى ١٠ سنوات او اكثر مما يوجد صعوبات بصدد التنبؤ بتقديرات كميات الإنتاج المستقبلية ، هذا بالإضافة إلى ان كميات الإنتاج المتوقعة لا يتم الإفصاح عنها من قبل شركات الإنتاج سواء على مستوى إجمالى أو على مستوى تفصيلى لكل حقل بترولى على حدة فى ظل قواعد الإفصاح الموجودة حاليا .

(جـ) تستلزم إجراءات هذا المدخل بصدد تقدير التدفقات النقدية المستقبلية استخدام أسعار البيع والتكاليف الموجودة فى نهاية العام وذلك بافتراض ان تكاليف الإنتاج وأسعار البيع ستتحركان معا فى اتجاه واحد غالبا إلى أعلى بسبب الاتجاهات التضخمية فى الأسعار ، إلا ان الباحث يرى أن هذا الافتراض غير صحيح حيث أن أسعار البيع فى مجال صناعة البترول تتأثر بعدة عوامل أكثر من تأثرها باتجاهات تكاليف الإنتاج ، ومن أهم تلك العوامل سلوك تنظيمات الدول المصدرة للبترول ، وأوضح مثال على ذلك ما حدث بهذا الخصوص أثناء حرب أكتوبر ١٩٧٣ ، بالإضافة إلى عوامل الطلب المختلفة على منتجات هذه الصناعة ، كذلك فإن أسعار البترول تختلف من موقع لآخر ، وكذلك تختلف من وقت لآخر حسب توقيت الاكتشافات مما يجعل من الصعوبة بمكان تحديد أى من الأسعار يؤخذ بها فى هذا الصدد .

(د) إن من أهم مميزات اسلوب التدفقات النقدية والذى يقوم عليه مدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطى هو « القيمة الزمنية للنقود حيث ان العمليات النقدية تعكس أسعار الفترة التى تحدث فيها »(٢) ومن ثم فإن تثبيت الأسعار خلال الفترات المستقبلية على اساس أسعار العام الحالى تفقد هذا المدخل تلك الميزة والتى عن طريقها يتم إلغاء أثر تغيرات الأسعار خلال الفترات القادمة.

(هـ) تستخدم إجراءات هذا المدخل بصدد حساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية معدل خصم ثابت وهو ١٠٪ ورغم أن تبرير ذلك المطلب هو تجنب بعض اللايقينية بصدد قياس القيمة العادلة باستخدام معدل خصم محدد(٣) إلا أن الباحث يرى أن تحديد ذلك المعدل بـ ١٠٪ يعتبر معدل خصم تحكمى ، حيث أن استخدام معدل واحد يعتبر غير مرن بدرجة كبيرة ، بالإضافة إلى انه قد يكون غير مناسب للتطبيق لجميع الشركات وفى جميع البلدان وفى جميع الأوقات وفى جميع ظروف التشغيل للشركة الواحدة ، إن معدل الخصم الذى يجب استخدامه لحساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية طبقا لمدخل الإفصاح يجب أن يعكس كلا من الهيكل العام لسعر الفائدة لكل بلد على حدة بالإضافة إلى ان هذا المعدل يجب أن يأخذ فى الاعتبار القيمة الزمنية للنقود وهو ما يطلق عليه فى النظرية الكينزية الكفاية الحدية لرأس المال .

(و) بالإضافة إلى عنصر عدم التأكد الملازم لتقديرات كميات الاحتياطى ومن ثم وجود عنصر التقدير الشخصى فيها ، فإنه من الملاحظ ان عملية تغطية واسترداد تلك الاحتياطيات تكون محفوفة بالعديد من عناصر المخاطرة ، والتى قد تختلف فيما بين الشركات وقد تختلف من وقت لآخر بالنسبة للشركة الواحدة ، ومن اهم هذه المخاطر :

١ - جودة الاحتياطيات :-

حيث تتأثر القيمة الاقتصادية للاحتياطيات من البترول بدرجة كبيرة بمواصفات تلك الاحتياطيات ، ومثل تلك المواصفات تحددها

---

(1) Poter, Stanly., "Study of the Subjectivity of Reserve Estimates and its Relation to Financial Reporting.",(New Yourk : Petroleum Publishing co., 1980), P.64.

(2) Lee, T,A., "Cash Flow Accounting and Corporate Financial Reporting.", in M, Bromwich and A, Hopwood (eds)., (Essays in Britich Accounting Research, Pitman, 1981), PP. 163- 170.

(3) Financial Accounting Standards Board, Statement of Financial Accounting Standards No. 39., "Financial Reporting and Changing Prices : Specialized Assets- Minting, Oil and Gas.", (Stamford, Conn., : FASB, 1980).

كثافة البترول الخام ، نسبة الشوائب الموجودة مثل عنصر الكبريت ونسبة المواد الشمعية والبرافينية .

٢ ـ درجة تركيز او تشتت الاحتياطيات : فإنه مع ثبات العوامل الأخرى ، وجود عدد قليل من المواقع الجغرافية بها احتياطيات كبيرة أفضل من وجود نفس الكمية من الاحتياطيات ولكنها موزعة على عدد كبير من المواقع .

٣ ـ الاساليب الفنية المستخدمة : فى استخراج الاحتياطى .

٤ ـ الاحداث السياسية المحيطة : حيث تتأثر إمكانية الحصول على الاحتياطيات ومعدلات الإنتاج وتكاليف الإنتاج .. الخ ، بدرجة كبيرة بالأحداث السياسية المحيطة فمثلا منذ حوالى ١٥ عاما كانت الاحتياطيات البترولية فى كل من إيران والعراق تعتبر مؤكدة نسبيا بالمقارنة بالاحتياطيات الموجودة مثلا فى الشرق الاقصى ، ولكن بالتأكيد فإن الوضع يختلف الأن بسبب الحرب العراقية الإيرانية .

٥ ـ الموقع : حيث تتأثر قيمة الاحتياطيات بالموقع وخصوصا إذا ما كانت الاحتياطيات فى مناطق بعيدة أو يصعب الوصول إليها ، أن تلك العوامل مثل مدى البعد عن خطوط انابيب نقل الخام ، أو الأسواق ، أو عمق الماء فى حالة الاحتياطيات الموجودة فى البحر تؤثر بدرجة كبيرة فى تحديد قيمة الاحتياطى من البترول .

(ز) يؤدى إعداد القوائم المالية طبقا لهذا المدخل إلى مشكلات تتعلق بالمحاسبة الضريبية لشركات البترول نظرا لأن هذا المدخل يعتبر القيمة الحالية لصافى الإضافات للاحتياطى المؤكد من ضمن إيرادات الفترة وليس فقط حسب ما تم إنتاجه وبيعه فعليا من البترول طبقاً للطرق التقليدية السابق إيضاحها مما يؤدى إلى أن الوعاء الضريبى وبالتالى ضريبة الدخل ستكون اكبر فى حالة اتباع هذا المدخل عنه فى حالة اتباع الطرق الأخرى .

(٤) بعض المقترحات لمعالجة مشكلات مدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطى

يرى الباحث أن مدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطى من البترول والغاز بصدد المعالجة المحاسبية لنفقات البحث والاستكشاف يعتبر مدخلا جيدا فى هذا المجال حيث انه ـ كما سبق إيضاحه ـ يتفادى معظم المشكلات المرتبطة بالطرق التقليدية ، بالإضافة إلى انه يتمشى مع التطور فى الفكر المحاسبى وخصوصا فيما يتعلق بضرورة الإفصاح عن التكاليف الجارية وليس فقط التكاليف التاريخية ، إلا أن المشكلات السابق إيضاحها والمرتبطة بذلك المدخل جعلت شركات البترول شديدة الحذر والتباطؤ فى استخدام ذلك المدخل ، **إلا انه يمكن تقديم المقترحات التالية لمعالجة تلك المشكلات او الرد على ما قد يرى البعض انه مشكلات فى تطبيق هذا المدخل :**

(١) ترتبط العديد من اوجه النقد لمدخل الإفصاح على اساس انه يعتمد اساسا على ان الايرادات طبقا لهذا المدخل ترتكز على التدفقات النقدية المستقبلية وما يرتبط بها من تقديرات للاحتياطيات المؤكدة واسعار البيع ، ومن ثم فإن الباحث يقترح فى هذا المجال أن يتم فصل الجزء الخاص ببيانات التدفقات النقدية المستقبلية فى قائمة مستقلة مع إعطائها أهمية مساوية للقائمة الاساسية وهى قائمة الدخل والتى تتضمن فقط التدفقات النقدية الحالية بالإضافة إلى التكاليف التى تم تحملها فعلا والتى تتفق مع أساس الاستحقاق فى المحاسبة وكذلك مع متطلبات مصلحة الضرائب أى أن هذه الفكرة ستؤكد على التدفقات النقدية الحالية الناتجة عنه أو اللازمة لانشطة البحث والاستكشاف والإنتاج ، هذا ويمكن أن تصور بالشكل التالى :

التدفقات النقدية من انشطة إنتاج البترول
للعام المنتهى فى ٣١/١٢/ ١٩

المبيعات من البترول	× × ×
قيمة الاستخدام الداخلى بسعر السوق	× × ×
	× × ×
يطرح تكاليف الإنتاج	× × ×
صافى الإيرادات من إنتاج البترول	× ××
التكاليف الأخرى التى تحملتها الشركة :-	
نفقات البحث والاستكشاف	× × ×
مخصص ضرائب الدخل عن الفترة	× ×

الزيادة فى صافى الايرادات من إنتاج (× ×) البترول عن التكاليف التى تم تحملها خلال الفترة للحصول على احتياطيات جديدة .

(٢) يتطلب مدخل الإفصاح ان يتم اعتبار جميع نفقات البحث والاستكشاف مصروفات ايرادية يتم تحميلها لايرادات الفترة التى حدثت خلالها ، إلا انه بخصوص المشروعات الضخمة والتى يتم فيها استثمار مبالغ كبيرة جدا ، فإن تطبيق هذه الفكرة عليها ينتج عنه خسائر كبيرة عند تقييم ربحية المشروعات ، مما يؤدى إلى إحباط لتلك الشركات التى تقوم بمثل هذه المشروعات وقد تحجم تلك الشركات عن المخاطرة فى استثمار مثل تلك المبالغ ، لذلك فإن الباحث يرى انه نظرا لأن مدخل الإفصاح يعتبر ما يدخل ضمن الأصول هو الاحتياطيات المؤكدة وليست نفقات البحث والاستكشاف ، فإنه يجب تطبيق اسلوب يتم عن طريقه تأجيل تكاليف مثل هذه المشروعات الضخمة حتى يتم تقدير قيمة الممتلكات من الاحتياطيات الناتجة عن تلك المشروعات وأن هذا الإجراء يتفق إلى حد كبير مع العرف المحاسبى .

ويتم التعرف على الاحتياطيات المؤكدة فى هذا الصدد عندما تتوافر معلومات كافية عن

الاحتياطيات والتى يتم تقييمها لتتم عملية توزيع للتكاليف التى تحملها المشروع - والتى كانت مؤجلة - ما بين :

- الاحتياطيات المؤكدة الحالية .
- الاحتياطيات المتوقع أن يتم تأكيدها فى المستقبل .

ويمكن أن يتم البدء فى عملية التوزيع هذه ، عندما تكون قيمة الاحتياطيات المؤكدة مساويا للتكاليف التى تم تحميلها على المشروع .

(٣) بالنسبة للمشكلة الضرائبية والخاصة بأن الوعاء الضريبى للشركة سيكون أكبر فى حالة اتباع هذا المدخل ، يرى الباحث اتباع الخطوات التالية للوصول إلى وعاء ضريبى فعلى فى ظل استخدام هذا المدخل يمكن أن تكون كالآتى :

* يتم البدء بالقيمة الحالية للايرادات المستقبلية من الاحتياطيات المؤكدة ويطرح منها :-

أ - التكلفة التاريخية المرسملة لنفقات البحث والاستكشاف وتكلفة المعدات ومصروفات استئجار المعدات لهذا الغرض .

ب - القيمة الحالية للتكاليف المستقبلية المقدرة والخاصة بتنمية الاحتياطيات المؤكدة .

والناتج فى هذه الحالة يعتبر الدخل المستقبلى المتجمع والممثل لوعاء الضريبة فى ظل مدخل الإفصاح .

* يضرب هذا الوعاء فى معدلات الضرائب السارية .

* يطرح تأثير مقدار القيمة الحالية لتخفيضات الضرائب بسبب الاستثمارات وأى فروق دائمة مثل النفاد القانونى وذلك للوصول إلى التزام الضريبة الدخيلة طبقا لهذا المدخل .

* يتم استخراج مخصص ضريبة الدخل والذى يدرج بقائمة الدخل عن طريق استخراج الفرق بين :

أ - ضريبة الدخل المستحقة حاليا .

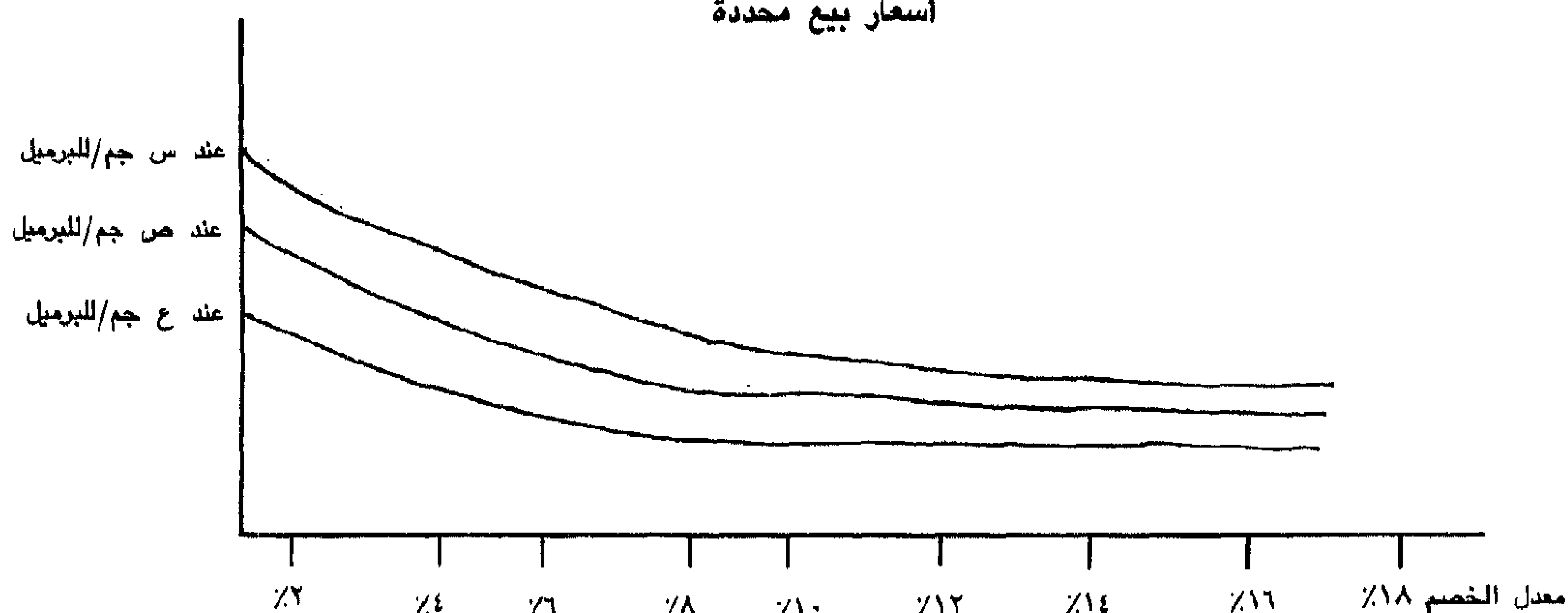
ب - الفرق بين التزام ضريبة الدخل فى بداية ونهاية العام طبقا لمدخل الافصاح بالطريقة الموضحة فى الخطوات السابقة .

ويؤكد الباحث على أنه ليس بالضرورة أن هذا المقترح سيعكس القيمة الحالية للالتزامات الضرائبية المستقبلية المقدرة على الشركة نتيجة استخراج تلك الاحتياجات المؤكدة ، حيث أن هذا الانتاج سيتم خلال العديد من السنوات ومن ثم فإن ضريبة الدخل الفعلية ستتأثر بالعديد من العوامل مثل توقيتات الإنتاج ، أى تغييرات فى قوانين الضرائب ، نتائج عمليات البحث والاستكشاف المستقبلية .. الخ ، إلا أن الباحث يرى أن هذا المقترح يعتبر قريباً من الدقة إلى حد كبير بالإضافة إلى الأخذ فى الاعتبار إجراءات مدخل الإفصاح بصدد تقييم الاحتياطيات البترولية .

(٤) إن واحدا من أهم الانتقادات الموجهة لمدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطى البترولى هو استخدام معدل خصم ثابت وهو ١٠٪ بصدد حساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية ونظرا لأهمية معدل الخصم المستخدم لتحديد القيمة الحالية لأى تدفق نقدى مستقبلى فإنه يجب أن يعكس عوامل عديدة تم مناقشتها فى الجزء السابق ، وتتعقد المشكلة أكثر باستخدام سعر بيع محدد ويتغير بعد ذلك .

ويرى الباحث أن يتم استخدام مقترح يعتمد أساسا على نموذج التدفقات النقدية للتحليل التقليدى لاستثمار رأس المال ، حيث يتم إيجاد علاقة بين القيمة الحالية لصافى الإيرادات المستقبلية المقدرة من الاحتياطيات المؤكدة من البترول ومعدلات خصم متعددة وذلك عند أسعار بيع مختلفة كما يتضح من الشكل المبسط التالى :

العلاقة بين القيمة الحالية لصافى الإيرادات المستقبلية والمقدرة ومعدلات الخصم عند أسعار بيع محددة



ملحوظة :

س ، ص ، ع هى أسعار بيع للبترول وقد تكون السعر الحالى وعدة أسعار متوقعة .

ويوضح هذا الشكل عدة قيم مالية موضحة لأسعار بيع مختلفة ومعدلات خصم مختلفة ، حيث يمكن للشركة عن طريق تلك المعلومات تحديد توقعاتها وأفضليات المخاطرة بالنسبة لها بدلا من الاعتماد على معدل خصم واحد تحكمى .

(٥) بالنسبة للنقد الموجه لمدخل الإفصاح والخاص بضرورة قيام الشركة بتقدير كميات الاحتياطى من البترول ، فإنه حتى بالنسبة للطرق التقليدية فإنها تستخدم ما يطلق عليه « طريقة وحدة المنتج » بغرض استهلاك نفقات البحث والاستكشاف والتى تم رسملتها فى ظل أى من الطريقتين وهى :

$$\frac{\text{كميات الإنتاج خلال الفترة}}{\text{إجمالى الاحتياطيات المقدرة}} \times \text{إجمالى النفقات المرسملة}$$

وعلى ذلك فإنه يجب أن تقوم الشركة بتقدير الاحتياطيات فى ظل أية طريقة ومن ثم فلا تعتبر مشكلة تواجه مدخل الإفصاح فقط ، وإنما يجب على الشركة استخدام الأساليب العملية بقدر الإمكان فى هذا المجال .

نتائج وتوصيات البحث

قام الباحث بدراسة تحليلية انتقادية لمشكلة استغرقت وقتا طويلا وظهرت بصددها آراء عديدة مما أدى إلى ارتباك وتباين فى مجال التطبيق وهى مشكلة المعالجة المحاسبية لنفقات البحث والاستكشاف فى مجال البترول ، حيث استعرض الطرق التقليدية التى استخدمت فى هذا المجال ، ثم دراسة تحليلية لمدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطى والمشكلات التى تحد من استخدام شركات البترول له ، ثم بعض المقترحات التى يراها الباحث لمعالجة أهم تلك المشكلات .

هذا ويمكن تلخيص أهم نتائج وتوصيات البحث فيما يلى :

(١) يتميز نشاط البحث والاستكشاف فى مجال صناعة البترول بسمات معينة وبالإضافة إلى ما يمثله الانفاق على هذا النشاط من مبالغ كبيرة مما يجعل من الضرورى البحث عن معالجة محاسبية ملائمة تأخذ فى الاعتبار تلك الظروف .

(٢) يمكن القول بأنه حتى وقت قريب كانت هناك طريقتان تستخدمان فى معالجة نفقات البحث والاستكشاف وقد ترددت الهيئات العلمية والمهنية فى اتباع أى من الطريقتين أو كلتاهما بالنسبة لشركات البترول وهما طريقة التكاليف الكلية وطريقة المجهودات الناجحة وقد حدد الباحث أن هناك مجالين رئيسيين للاختلاف بينهما وهما :

- أنواع النفقات التى يتم رسملتها .
- تحديد حجم مركز التكلفة .

وهناك عدة انتقادات يمكن توجيهها لكلتا الطريقتين تجعل استخدام أى منهما ذات فائدة محدودة وأهم تلك الانتقادات أنهما لا تسايران التطور فى الفكر المحاسبى .

(٣) أن اتباع إحدى هاتين الطريقتين التقليديتين دون الأخرى يمكن أن يكون له تأثير على القوائم المالية لشركات البترول ، وبطريقة مشابهة لتأثير تخصيص وتوزيع التكاليف بالنسبة لتقويم المخزون فى الشركات الصناعية .

(٤) يرى الباحث أنه يجب معالجة نفقات البحث والاستكشاف بطريقة موحدة بالنسبة لجميع شركات البترول ، فلا يتصور أن تقوم مجموعة من الشركات بمعالجتها كأصل من الأصول ومجموعة أخرى من الشركات تعالجها كمصروف أو خسارة .

(٥) يعتمد مدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطى على مفهوم التدفقات النقدية المخصومة ، حيث يعتبر ما يدخل ضمن الأصول هو القيمة الحالية للايرادات المستقبلية من الاحتياطيات المؤكدة ، وليست رسملة نفقات البحث والاستكشاف سواء جميعها أو ما يتعلق بالمجهودات الناجحة فقط ، كذلك فإن نفقات البحث والاستكشاف تعتبر جميعها طبقا لذلك المدخل نفقات إيرادية متعلقة بالفترة بصرف النظر عن نتائجها الإيجابية أو السلبية .

(٦) يرى الباحث أن مدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطى - رغم المحددات الملازمة له - يمكن أن تكون له نتائج إيجابية ، حيث أن قائمة المركز المالى للشركة ستعكس الأصول الحقيقية لها نظراً لأن الاحتياطيات المؤكدة من البترول هى التى ستولد الإيرادات المستقبلية - وهذا ما يتطابق مع مفهوم الأصول المتفق عليه - وليست التكاليف التاريخية التى تحملتها الشركة فى سبيل الحصول على تلك الاحتياطيات .

(٧) يلازم تطبيق مدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطى بعض المشكلات التى حدت من مميزاته فى التطبيق العملى ، وترجع تلك المشكلات أساسا إلى أن إجراءات هذا المدخل ارتبطت بدرجة كبيرة بعنصر التقدير الشخصى ، بالإضافة إلى عامل عدم التأكد والذى يُعتبر سمة أساسية من سمات نشاط البحث والاستكشاف .

(٨) يرى الباحث أنه يمكن إلى درجة كبيرة إجراء بعض المعالجة لمشكلات مدخل الإفصاح بحيث يصبح قابلا للتطبيق العملى بدرجة كبيرة من قبل شركات البترول والتى عرضها الباحث ويوصى بالأخذ بها فى مجال التطبيق .

مراجع البحث

أولا : المراجع العربية

١ - د . إبراهيم أحمد الصعيدى ، « النظم المحاسبية فى شركات البترول » ، (القاهرة : مكتبة عين شمس ، ١٩٨٣) .

٢ - الهيئة المصرية العامة للبترول ، « التقرير السنوى » ، ١٩٨٥ .

٣ - د . محمد عصام الدين زايد ، « التنظيم المحاسبى فى صناعة البترول » ، (المنصورة : مكتبة الجلاء الجديدة ١٩٨٦) .

٤ - د . محمد رءوف مصطفى ، « محاسبة إنتاج البترول » ، (الكويت : مؤسسة الصباح ، ١٩٨٥) .

ثانيا : المراجع الأجنبية

(1) Benjamin Wahjudi P, & MC Enroe, John E., «The SEC Overruling of SFAS 19 and the Behavior of Security Returns»., **Journal of Business Finance & Accounting,** (V. 10, N,2, 1983).

(2) Bodenhorn, Diran., «Balance Sheet Items as the Present Value of Future Cash Flows. **«Journal of Business Finance & Accounting,** (Winter, 1984).

(3) Cairrie, T.R., «Oiland Cas Accounting : A Review of the Issues and Priorities»., **Accounting and Business Research** (Spring, 1985).

(4) Deakin, Edwards B., «An Anslysis of Differences Between Nonmajor Oil Firms Using Successful Efforts and Full Cost Methods», **The Accounting Review;** (October, 1979).

(5) Dharan, Bale G., «Expectation Models and Potential Information Content of Oil and Gas Reserve Value Disclosures»., **The Accounting Review;** (April, 1984).

(6) Financial Accounting Standards Board»., Statement of Financial Accounting Standards NO. 19», Financial Accounting and Repoting By Oil and Gas Producting Companies», (Stanford Conn., : FASB, 1977).

(7) Financial Accounting Standards Board.,» Statement of Financial Accounting Standards NO. 33, «Financial Reporting and Changing Prices»., (Stamford Conn., : FASB, 1979).

(8) Financial Accounting Standards Board., «Statement of Financial Accounting Standards NO. 69., «Disclousre about Oil and Gas Producing Activites., «Stamford, Conn., : FASB, 1982).

(9) Financill Accounting Standards Bord, Statement of Financial Accounting Standards NO, 39., «Financial Reporting and Changing Prices : Specialized Assets - Mining, Oil and Gas»., (Stamford, Conn., : FASB, 1980).

(10) Kaplan, Robertss., «Advancee Management Accounting»., (New Jersey : Prentice - Hall, Inc., 1982).

(11) Lee, T.A., «Cash Flow Accounting : Profit and Rerformance Measurement : A Response to a Challaning»., **Accounting and Business Resarch;** (Spring, 1985).

(12) Lee, T, A.. «Cash Flow Accounting and Corporate Financial Reporting»., in M.Bromwich and A, Hopwood (eds)., (Essays in Britich Accounting Research, Pitman, 1981).

(13) Porter, Stanly., «Study of the Subjectivity of Reserve Estimates and its Relation to Financial Reporting»., (New York : Petroleum Publishing co., 1980).

(14) Securities and Exchange Commission., (Accounting Series Release NO. 269., 1979).

(15) Securities and Exchange Commission., (Accounting Series Release NO. 289, 1981).

(16) Van, Horne., & James,. C., «Financial Management and Policy»., (New Jersey : Prentic-Hall., Inc., 1980).



ملاحق البحث

ملحق رقم (١)

حساب الدخل المتوقع باستخدام التدفقات النقدية المستقبلية

بفرض أن إحدى شركات البترول بدأت العمل في أول يناير ١٩٨٧ بشراء أصول يتوقع أن تولد صافي نقدية محصلة قدرها ٥٠٠٠٠ جم كل عام خلال الأعوام الثلاثة القادمة ، وبفرض أن أصحاب المشروع يرغبون في تحقيق عائد على استثماراتهم بمعدل ٣٠٪ سنوياً ، فإنه يلزم أن يقوموا باستثمار مبلغ قدره ٩٠٨٠٠ جم في صورة أصول لتلك الشركة كما يتضح مما يلي :-

صافي المتحصلات النقدية المتوقعة في العام ٥٠٠٠٠ جم .
معامل القيمة الحالية لمبلغ ١ جم يتم الحصول عليها سنويا لعدد ٣ سنوات بمعدل ٣٠٪ × ١,٨١٦

القيمة الحالية للأصول ٩٠٨٠٠ جم .

وإذا ما قام أصحاب المشروع باستثمار المبلغ وهو (٩٠٨٠٠ جم) فإن الدخل المتوقع عن العام الأول ١٩٨٧ باستخدام مفهوم القيمة الحالية باستخدام المعادلة الموضحة هو مبلغ ٢٧٢٤٠ جم كما يلي :

قيمة الأصول في أول يناير ١٩٨٧ ٩٠٨٠٠ جنيه .
× العائد المرغوب تحقيقه ٣٠٪

الدخل المتوقع عن عام ١٩٨٧ هو ٢٧٢٤٠ جنيها .

ومن جهة أخرى يمكن القول بأن قيمة أصول الشركة من المتوقع أن تتناقص في نهاية عام ١٩٨٧ بما قيمته ٢٢٧٦٠ جنيها كالآتي :

قيمة الأصول في أول يناير ١٩٨٧ هو ٩٠٨٠٠ جم .

(-) صافي التدفقات النقدية للعام الواحد × معامل القيمة الحالية .

(-) ٥٠٠٠٠ جم لمبلغ ١ جم يتم الحصول عليه سنويا لمدة سنتين بمعدل ٣٠٪ × ١,٣٦٠٨
٩٠٨٠٠ جم
٦٨٠٤٠ جم

النقص في قيمة الأصول خلال عام ١٩٨٧ (الاستهلاك) ٢٢٧٦٠ جم

ومن ثم فإنه يمكن تحديد الدخل المتوقع من ناحية أخرى كالآتي :

صافي التدفقات النقدية المتوقعة ٥٠٠٠٠ جم
(-) مصروف الاستهلاك المقدر ٢٢٧٦٠ جم
الدخل المتوقع عن عام ١٩٨٧ ٢٧٢٤٠ جم

أي أنه إذا ما تم اعتبار على أنها استهلاك للتدفقات النقدية ٥٠٠٠٠ جم فإن الباقي (المتمم) وهو ٢٧٢٤٠ تمثل الدخل المتوقع أو ما يمكن اعتباره عائدا على الاستثمار في ظل مفهوم القيمة الحالية .

ملحق رقم (٢)

مثال توضيحي : مقارنة قائمتي الدخل والمركز المالي وفقا للطرق التقليدية ووفقا لمدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطي

بافتراض أنه في بداية عام ١٩٨٧ قامت شركة (س لإنتاج البترول) والتي تستخدم طريقة المحاسبة عن المجهودات الناجحة في معالجة نفقات البحث والاستكشاف ، كان لديها ٥٠٠٠٠٠ برميل احتياطيات بترولية مؤكدة ونفقات مرسملة قدرها ٣ ملايين جنيه وخلال عام ١٩٨٧ قامت الشركة ببيع ١٠٠٠٠٠ برميل من الزيت بسعر ٢٨ جنيها للبرميل ، بتكاليف إنتاج بنسبة ٧,٥٪ من إجمالي الإيراد ، ومن ثم يكون الإيراد ٢,٨ مليون جنيه مطروحا منها تكاليف الإنتاج وقدرها ٢١٠٠٠٠ جنيه مصري لينتج صافي دخل قدره ٢٥٩٠٠٠٠ جنيه مصري ، وبالمثل خلال السنوات الأربع القادمة (حيث يتم بيع ١٠٠٠٠٠ برميل كل عام) ، وبالنسبة للتكاليف التي تم رسملتها وقدرها ٣ ملايين جنيه يتم استهلاكها بالخمس $\frac{١٠٠٠٠٠ \text{ برميل}}{٥٠٠٠٠٠ \text{ برميل}}$ وعلى ذلك فإنه يخص العام الحالي منها كمصروف ٦٠٠٠٠٠ جنيه مصري .

وفي خلال العام الحالي قامت الشركة بحفر ٤ آبار كل واحد منها نفقات البحث والاستكشاف الخاصة به قدرها مليون جنيه واتضح أن منها اثنين ناجحين ، وقد قام الفنيون بتقدير أن كلا من البئرين الايجابيين ستنتج ١٠٠٠٠٠ برميل من البترول بمعدل ٢٠٠٠٠ برميل كل عام ، وبالتالي فإن الإنتاج من البئرين الجديدين معا سيكون ٤٠٠٠٠ برميل للعام خلال الخمسة أعوام .

من البيانات السابقة يمكن تصوير قائمتي الدخل والمركز المالي للشركة باستخدام طريقة المجهودات الناجحة كما يلي :

قائمة المركز المالي في ١٩٨٧/١٢/٣١

الاصول		الخصوم وحقوق الملكية	
٨٠٠٠٠٠	اصول متداولة	١٧٢٠٠٠٠	خصوم قصيرة الأجل
٤٤٠٠٠٠٠	المخزون من الاحتياطيات[1] المؤكدة	٢٢٠٠٠٠٠	خصوم طويلة الأجل
		٨٠٠٠٠٠	راس المال (٢٠٠٠ سهم × ٤ جم للسهم)
١٢٠٠٠٠٠	اصول اخرى	١٦٨٠٠٠٠	الأرباح المحتجزة
٦٤٠٠٠٠٠		٦٤٠٠٠٠٠	

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية فى ١٩٨٧/١٢/٣١

الإيرادات :		
١٠٠٠٠٠ برميل بسعر ٢٨ جم للبرميل		٢٨٠٠٠٠٠ جم
المصروفات :		
تكاليف الإنتاج	٢١٠٠٠٠ جم	
مصروف نفاد (نضوب)(٢)	٦٠٠٠٠٠ جم	
استهلاك	٤٠٠٠٠٠ جم	
مصروفات بحث واستكشاف(٣)	٢٠٠٠٠٠٠ جم	
مصروفات أخرى	١٣٠٠٠٠ جم	
		٣٣٤٠٠٠٠
صافى الدخل قبل الضرائب		(٥٤٠٠٠٠) جم
عائد السهم		(٢,٧٠) جم

ملحوظات :

(١) التكاليف المرسلة فى بداية العام ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه

(-) النفـاد (٢,٠ × ٣٠٠٠٠٠٠) = ٦٠٠٠٠٠

٢٤٠٠٠٠٠ جنيه

(×) التكاليف المرسلة للمجهودات الناجحة فى العام الحالى ٢٠٠٠٠٠٠

الإجمالى ٤٤٠٠٠٠٠ جنيه

(٢) ٣٠٠٠٠٠٠ × ٢٠٪ = ٦٠٠٠٠٠ جم

(٣) مصروفات بحث واستكشاف لبئرين ناجحين مليون جنيه للحقل الواحد = ٢٠٠٠٠٠٠ جم .

وباستخدام مدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطى من البترول فإن الشركة تقوم بدلاً من رسملة تكاليف ممتلكات البترول بحساب القيمة الحالية للإيرادات الصافية المستقبلية من الاحتياطيات المؤكدة وذلك باستخدام معدل خصم ١٠٪ ومن ثم فإن حـ/ الأصل الخاص بالممتلكات من البترول يجب أن يعكس الإيرادات من الاحتياطيات البترولية من الآبار الأصلية (١٠٠٠٠٠ برميل فى العام خلال الأعوام الأربعة القادمة) ، بالإضافة إلى الإيرادات من الآبار الجديدة المكتشفة (٤٠٠٠٠ برميل فى العام خلال الأعوام الخمسة القادمة) وبفرض حساب القيمة الحالية يتم استخدام الأسعار الحالية للبترول وهى - فى هذا المثال - ٢٨ جم للبرميل ، وعلى ذلك فإن قائمة الدخل طبقا لإجراءات هذا المدخل يجب أن تتضمن الإيرادات من المبيعات الفعلية بالإضافة إلى صافى الإضافات للاحتياطيات المؤكدة وكذلك نفقات البحث والاستكشاف سواء كانت نتيجتها ناجحة (ايجابية) أم لا (سلبية) .

هذا وقد قام الباحث بصدد تصوير قائمة الدخل إلى تبويبها إلى جزءين لتسهيل عملية المقارنة ، فالجزء الأول يتم عن طريقه التعرف على الدخل من الأنشطة الإنتاجية ، والجزء الثانى الدخل من نشاط البحث والاستكشاف الحالى .

وفيما يلى قائمة المركز المالى وقائمة الدخل باستخدام مدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطى من البترول للشركة (س) :

قائمة المركز المالى فى ١٩٨٧/١٢/٣١

الأصول		**الخصوم وحقوق الملكية**	
٨٠٠٠٠٠	اصول متداولة	١٧٧٠٠٠٠	خصوم قصيرة الاجل
١٢١٣٦٠٠٠	المخزون من الاحتياطيات(١) المؤكدة	٢٢٠٠٠٠٠	خصوم طويلة الاجل
		٨٠٠٠٠٠	راس المال (٢٠٠٠٠ سهم × ٤ جم للسهم)
١٢٠٠٠٠٠	اصول اخرى	٩٤١٦٠٠٠	ارباح المحتجزة
١٤١٣٦٠٠٠		١٤١٣٦٠٠٠	

قائمة الدخل عن العام المالى المنتهى فى ١٩٨٧/١٢/٣١

الإيراد من مبيعات البترول والغاز		٢٨٠٠٠٠٠	
يطرح : تكاليف الإنتاج :			
تكاليف استخراج	٢١٠٠٠٠		
استهلاك معدات	٤٠٠٠٠٠	٦١٠٠٠٠	٢١٩٠٠٠٠
الدخل من النشاط الإنتاجى		٢٣٢٠٠٠٠	
صافى الإضافات للاحتياطيات المؤكدة(٢)			
يطرح : تكلفة الإضافات للاحتياطيات :		٤٠٠٠٠٠٠	
نفقات البحث والاستكشاف(٣)			
الدخل (الخسارة) من نشاط البحث والاستكشاف			(١٦٨٠٠٠٠)
مصروفات أخرى			(١٣٠٠٠٠)
صافى الدخل قبل الضرائب			٣٨٠٠٠٠

عائد السهم قبل الضرائب ١,٩ جنيه

ملحوظات :

(١) قيمة المخزون من الاحتياطيات المؤكدة بناء على القيمة الحالية للايرادات الصافية من الاحتياطيات المؤكدة :

الاحتياطيات القديمة :

٢٨٠٠٠٠٠ – ٢١٠٠٠٠ = ٢٥٩٠٠٠٠ جم سنويا

٢٥٩٠٠٠٠ × معامل القيمة الحالية للجنيه بسعر ١٠٪ لمدة ٤ سنوات = ٢٥٩٠٠٠٠ × ٣,١٧٠ = ٨٢١٠٠٠٠

الاحتياطيات الجديدة :

١١٢٠٠٠٠ – ٨٤٠٠٠ = ١٠٣٦٠٠٠ جم سنويا

١٠٣٦٠٠٠ × معامل القيمة الحالية للجنيه بسعر ١٠٪ لمدة ٥ سنوات = ١٠٣٦٠٠٠ × ٣.٧٩١ = ٣٩٢٦٠٠٠

١٢١٣٦٠٠٠ جنيه

(٢) القيمة الحالية لصافى الإيراد من الاحتياطيات المؤكدة فى بداية العام = ٢٥٩٠٠٠٠ جم × معامل القيمة الحالية للجنيه بسعر ١٠٪ لمدة ٥ سنوات = ٢٥٩٠٠٠٠ جم × ٣,٧٩١ = ٩٨١٦٠٠٠ جنيه

القيمة الحالية لصافى الإيراد من الاحتياطيات المؤكدة = ١٢١٣٦٠٠٠ جنيه

صافى الإضافات للاحتياطيات المؤكدة ٢٣٢٠٠٠٠ جنيه

(٣) تشمل جميع نفقات البحث والاستكشاف سواء كانت نتيجتها ناجحة (ايجابية) أم (سلبية) .

هذا ويمكن حصر أوجه الاختلاف الرئيسية فى النتائج بين المدخل التقليدى ومدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطى فى القوائم المالية فيما يلى :

	المدخل التقليدى	مدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطى
	جم	جم
قيمة المخزون من الاحتياطيات المؤكدة	٤٤٠٠٠٠٠	١٢١٣٦٠٠٠
إجمالى حقوق الملكية	٣٤٨٠٠٠٠	١١٢١٦٠٠٠
الإيرادات	٢٨٠٠٠٠٠	٥١٢٠٠٠٠
المصروفات	٣٣٤٠٠٠٠	٤٧٤٠٠٠٠
صافى الدخل قبل الضرائب	(٥٤٠٠٠٠)	٣٨٠٠٠٠
عائد السهم قبل الضرائب	(٢,٧٠٠)	١,٩٠٠

ومن الملاحظ ـ كما سبق إيضاحه من قبل ـ أن الأصل الخاص بالمخزون من الاحتياطيات المؤكدة يمثل رقما كبيرا على أساس مدخل الإفصاح ـ أكبر منه فى المدخل التقليدى ـ نظراً لانه يعكس القيمة الحالية للاحتياطيات المؤكدة وليس على أساس رسملة التكاليف التاريخية ، وكنتيجة للزيادة فى رقم الأصول هذا فإن حقوق الملكية لقائمة المركز المالى المعدة على أساس مدخل الإفصاح كانت أكبر منها فى المدخل التقليدى .

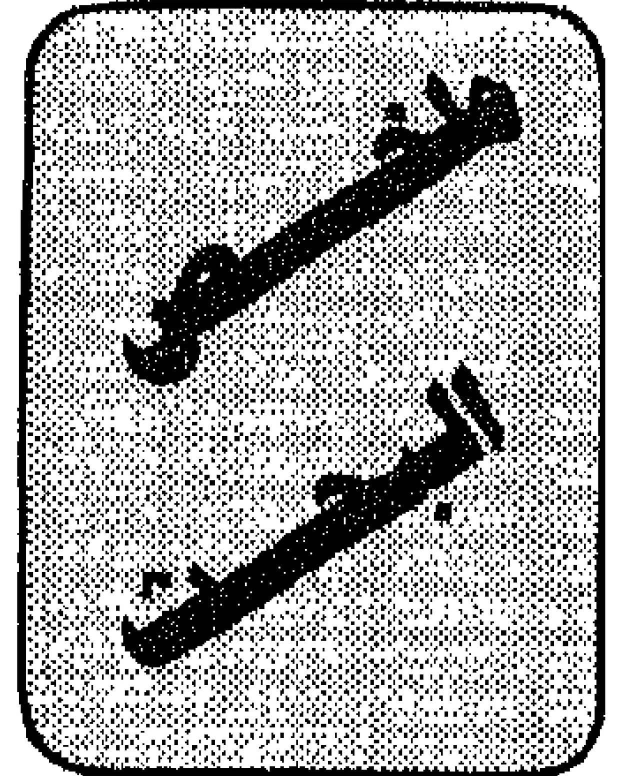
وبالنسبة لقائمة الدخل فإن الإيرادات طبقا لمدخل الإفصاح كانت أكبر حيث تشمل صافى الزيادة فى الاحتياطيات المؤكدة خلال العام بالإضافة إلى الإيراد من المبيعات التقليدية .

اما بالنسبة للمصروفات فتشمل جميع نفقات البحث والاستكشاف التى تحملتها الشركة خلال الفترة (سواء كانت نتيجتها ناجحة أم لا) بالإضافة إلى الاستهلاكات والمصروفات الأخرى التقليدية ، ويلاحظ أن النتيجة هى تحول من صافى خسارة للسهم قدرها ٢,٧٠٠٠٠ جنيه باستخدام المدخل التقليدى ، إلى عائد على السهم قبل الضرائب قدره ١,٩٠٠ جنيه باستخدام مدخل الإفصاح عن تقديرات الاحتياطى .

تأثير الارتباط بين الخدمة والسلعة على الصفات والمشكلات والاستراتيجيات التسويقية

د. طاهر مرسى عطية
استاذ إدارة الأعمال المساعد
كليـة التجـارة
جامعة قناة السويس

دراسة ميدانية لمحطات خدمة وتموين السيارات فى مدينة القاهرة الكبرى



استهدف البحث دراسة اثر الارتباط الوثيق بين الخدمة وبين السلعة على الصفات التى تكتسبها الخدمة ، والمشكلات التسويقية التى تواجهها والاستراتيجيات التسويقية التى تتبع فعلا أو يمكن ان تتبع لمواجهة هذه المشكلات .

وقد جرى تطبيق البحث على محطات خدمة وتموين السيارات فى مدينة القاهرة الكبرى وانتهج البحث اسلوب المقابلات المتعمقة إضافة إلى توجيه قائمة استقصاء إلى عينة عشوائية شملت ٥٠٪ من وراء المحطات فى نطاق القاهرة الكبرى .

وقد اثبت البحث تاثير الارتباط المشار إليه ـ إضافة إلى عوامل اخرى ـ على صفات الخدمة فى المحطات ومشكلاتها التسويقية ، والاستراتيجيات التسويقية المتبعة فيها ، بحيث جاءت هذه المجالات الثلاثة ـ الصفات ، المشكلات ، الاستراتيجيات ـ مختلفة فى بعض جوانبها عما تصوره الباحثون فى مجالات التسويق ، من صفات خاصة تميز الخدمة عن السلعة ، ومن مشكلات واستراتيجيات تسويقية ترتبط بهذه الصفات الخاصة .

المحتويات

اولا : المقدمة :
١ ـ مشكلة البحث
٢ ـ أهداف البحث .
٣ ـ أهمية البحث .
٤ ـ البحوث السابقة .
٥ ـ الدراسة الاستطلاعية .
٦ ـ المشكلات التى واجهت الباحث .
٧ ـ الفروض .
٨ ـ الدراسة الميدانية .

ثانيا : صفات الخدمة فى المحطات والمشكلات التسويقية المترتبة عليها :
١ ـ عدم التجسيد المادى .
٢ ـ التلازم .
٣ ـ التنوع .
٤ ـ الفناء .
٥ ـ النتائج .

ثالثا : الاستراتيجيات المستخدمة لمواجهة المشكلات التسويقية :
١ ـ استراتيجية التسعير .
٢ ـ استراتيجية الإعلان .

تأثير الارتباط بين الخدمة والسلعة على الصفات والمشكلات والاستراتيجيات التسويقية

٣ ـ استراتيجية البيع الشخصى .
٤ ـ الصورة الذهنية .
٥ ـ استراتيجية رقابة الجودة .
٦ ـ استراتيجية مواجهة زيادة الطلب .
٧ ـ استراتيجية مواجهة نقص الطلب .
٨ ـ النتائج .

رابعا : البحوث المستقبلية .

خامسا : المراجع .

سادسا : ملحق البحث .

اولا : مقدمـــــــة

مشكلة البحث :

مع بداية الستينيات من هذا القرن ، بدأ كتاب الإدارة فى وضع الأسس للتمييز بين الخدمة وبين السلعة وقد تأسس هذا التمييز على وجود صفات خاصة تميز كل منهما . وقد تكون مايشبه الاتفاق العام على تميز الخدمة باربع صفات اساسية لخصها الباحث فيما يلى(١) .

(أ) عدم التجسيد المادى Intangibility فالخدمة غير ملموسة ولا يمكن بالتالى إدراكها بالحواس الخمس ومن ثم لا يمكن عرضها كما تعرض السلعة ، ولا يمكن نقلها أو تخزينها أو تعبئتها أو فحصها قبل الشراء . وهذا مايحدث بالنسبة لخدمة إصلاح السيارة وخدمة التعليم والخدمات الشخصية بأنواعها . ولا يستطيع مقدم الخدمة أن يوضح منافعها لطالب الخدمة .

(ب) الفناء Perishability ويعنى ذلك عدم إمكان تخزين الخدمة بغرض بيعها مستقبلا . ومن ثم فإن الطاقة الفائضة لا يمكن تأجيل استخدامها من وقت معين لا نحتاجها فيه إلى وقت آخر نحتاجها فيه . وعلى هذا فإن مورد الخدمة عليه أن ينظم استخدامها ما أمكن وفق احتياجات الطلب .

(جـ) التلازم Insepability فالخدمة تتلازم مع مقدمها . فجودة صيانة السيارة تتوقف على مهارة الميكانيكى ، وجودة المشورة القانونية تتلازم مع مهارة المحامى وهكذا ..

(د) التنوع eterogeneity فى جودة الخدمة حتى لو كانت مقدمة من نفس الشخص ، فقد تختلف جودة إصلاح ميكانيكى معين للسيارة من وقت إلى آخر . وهذا التنوع يحدث صعوبة فى تشخيص المشكلة (إصلاح السيارة مثلا) كما تنشىء عنه صعوبة بالنسبة لتنميط الخدمة ، وعدم إمكانية الإنتاج الكبير فيها .

ونظرا لتنوع الخدمات فقد اتجه الباحثون إلى محاولة تصنيفها فى مجموعات وبحث مشكلات كل مجموعة على حدة وقد أكد « هانت » [10](HUNJ 1976) أهمية هذا التصنيف فى مجال التسويق لما يحققه من فهم أفضل لاحتياجات المستهلك . ولسلوكه ، وما يمكن أن يعكسه من تحسين فى نظام التوزيع ، وفى وضع استراتيجيات ـ تسويقية أكثر فعالية . وقد عرض « لف لوك » [15](LOVELOCK 1983) لأهم اسس التصنيف التى انتهى إليها الباحثون ، واشار إلى أن كل اساس منها كان محاولة للإجابة على أحد الأسئلة التالية .

(أ) ما طبيعة الخدمة ؟ ويتعلق هذا السؤال بدرجة التجسيد المادى للخدمة .

(ب) ما نوع العلاقة التنظيمية بين الخدمة وبين العميل ؟ ويتعلق هذا السؤال بمدى وجود علاقة عضوية منظمة بين العميل ومقدمة الخدمة وبالفترة الزمنية التى تستغرقها هذه العلاقة .

(جـ) ماهى طبيعة الطلب والعرض فى هذه الخدمة ؟ ويهتم هذا السؤال بدرجة تقلب الطلب ، وإمكانات تحقيق التوازن بين العرض وبين الطلب .

(د) ما كيفية تقديم الخدمة ؟ ويشير هذا السؤال إلى مدى حاجة المستهلك إلى التواجد بشخصه فى منطقة الخدمة وسواء كان المستهلك هو الذى يذهب إلى مكان تقديم الخدمة ، أو كان مقدم الخدمة هو الذي يذهب إليه ، أو أن الطرفان يلتقيان فى موقع ثالث .

وفى محاولة أخرى قسم « كوتلر » [11](Koter 1986) السلع والخدمات إلى الفئات التالية :

(أ) سلعة ملموسة خالصة ، مثل الصابون ومعجون الأسنان ، حيث لا يتطلب بيعها تقديم أية خدمة للعميل .

(ب) سلعة ملموسة يرتبط تقديمها بخدمة ، مثل : السلع المعمرة ومايرتبط بها من خدمة النقل أو الصيانة أو التدريب على استعمالها .

(جـ) خدمة يرتبط تقديمها جزئيا بسلعة أو سلع مثل تقديم الوجبات الغذائية فى الرحلات الجوية .

(د) خدمة خاصة .

وقد رتب « كوتلر » على هذا التصنيف مشكلات واستراتيجيات تسويقية خاصة بكل فئة .

وأيا كان أسلوب التصنيف ، فقد توصل « زايتمل وآخرين » [27](Zeithmel 1985) إلى نتيجة مختلفة فقد

توصل إلى « خطأ النظر إلى الخدمات ككل أو إلى بعضها على أنها متجانسة .. فالفروق بين خدمة وأخرى قد تزيد كثيرا على الفروق بين هذه الخدمة وبين السلعة » ومن ثم فقد أوصى « زايتمل » بضرورة تناول كل خدمة على حدة ، ودراسة ليس فقط اختلافها(٢٤) عن السلع ، وإنما أيضا اختلافها عن غيرها من الخدمات .

وواقع الأمر ، إن الفكر الذى توصل إليه « زايتمل » ليس بجديد ، وأن هذا الفكر قد وجد مجاله إلى التطبيق الفعلى قبل أن ينشر « زايتمل » بحثه . فلعلنا نلاحظ خلال العقدين الأخيرين وجود الكتابات والبحوث المتخصصة فى خدمات معينة مثل : البنوك ، المستشفيات ، البريد ، التعاونيات ، إلا أننا يجب أن نعترف أن هذه الكتابات قد ركزت على إدارة هذه المنظمات وليس على تسويق خدماتها .

وإذا كان العنصر الأساسى الذى اعتمد عليه الباحثون فى التمييز بين الخدمة وبين السلعة ، هو عنصر عدم التجسيد المادى فى الخدمة ، حيث تتمتع السلعة بالتجسيد الكامل ، فإن تصنيع الخدمات ـ فى نظر الباحث ـ قد أصاب هذا العنصر بالذات بالاهتزاز ، ذلك أن ارتباط تقديم الخدمة باستخدام سلعة معينة أو أدوات وأجهزة معينة وبشكل مكثف ، قد جسد الخدمة ومنحها بذلك الكثير من صفات السلعة ، وأوجد نمطا جديداً من الخدمات ذا مشكلات تسويقية تختلف عن المشكلات التسويقية التقليدية للخدمات بصفة عامة ، كما تختلف عن المشكلات ـ التسويقية للخدمة ذاتها قبل امتزاجها بالسلعة وبالمعدات والأجهزة . ومن ثم يصبح التساؤل الأساسى بالنسبة لهذا النوع من الخدمات هو : ما تأثير الارتباط الشديد بين الخدمة وبين سلع وأدوات وأجهزة ترتبط بتقديمها ؟ وإلى أى مدى يؤدى هذا الارتباط الشديد إلى ظهور مشكلات تسويقية غير تقليدية ؟ وما الاستراتيجيات التسويقية التى يمكن فى هذه الحالة اتباعها ؟ وما الاختلاف بين هذه الاستراتيجيات الجديدة ، وبين الاستراتيجيات التسويقية التى تصور الكتاب والباحثون إمكانية اتباعها .

وهذه الأسئلة ، هى بعينها مشكلة هذا البحث ، فمحطة خدمة وتموين السيارات تقدم خدمة ، إلا أن تقديم هذه الخدمة يمتزج امتزاجا كاملا بسلع وبمعدات وأجهزة . فإلى أى مدى تأثرت هذه الخدمة بذلك الامتزاج ؟ وما المشكلات التسويقية لهذه الخدمة ؟ وما اختلافها عن الفكر التقليدى للمشكلات التسويقية للخدمات ؟ وما الاستراتيجيات التسويقية المتبعة فعلا فى محطات خدمة وتموين السيارات ؟ وما مدى اختلاف هذه الاستراتيجيات عما تصوره الباحثون من استراتيجيات تسويقية قابلة ـ بصفة عامة ـ للتطبيق فى مجال كل الخدمات ؟

٢ ـ اهداف البحث :

يستهدف هذا البحث ، تحديد الصفات والمشكلات والاستراتيجيات التسويقية ، للخدمة فى محطات خدمة وتموين السيارات ، واستكشاف الفروق بين تصور الكتاب لهذه العناصر بالنسبة للخدمات ككل ، وبين هذه العناصر كما هى فى الممارسة الفعلية فى محطات خدمة وتموين السيارات .

٣ ـ اهمية البحث :

يستمد البحث أهميته مما يلى :

(أ) إن البحوث المنشورة فى المجلات العلمية العربية ، والبحوث المقدمة لنيل درجات علمية عليا ، لم تتعرض لبحث هذا الموضوع .

(ب) يتناول البحث قطاعا حيويا مؤثرا على الحياة اليومية فى مصر ، وهو قطاع يستثمر فيه جانب كبير من الثروة القومية ، سواء تمثل ذلك فى الاستثمارات المستغرقة فى المحطات ، أو فيما تملكه الدولة ومنظماتها وأفرادها من سيارات .

(جـ) إن ماقد يتوصل إليه البحث من نتائج ، يمكن أن يساهم فى تطوير السياسات والاستراتيجيات التسويقية فى المحطات .

٤ ـ البحوث السابقة :

عرض « زايتمل » [27](zeithmel 1985) ملخصا للبحوث السابقة عن عام ١٩٨١ ، والتى اهتمت بتحديد صفات الخدمة ، والتى تؤثر على ماتواجهه من مشكلات تسويقية . وقد أوضح هذا العرض ، الاتفاق شبه الكامل بين الباحثين ، على تمتع الخدمات ـ بصفة عامة ـ بأربع صفات أساسية هى عدم التجسيد المادى ، التلازم بين إنتاج الخدمة واستهلاكها ، تنوع مخرجات الخدمة وصعوبة قياس هذه المخرجات ، الفناء بمعنى عدم قابلية الخدمة للحفظ أو التخزين ، كذلك تضمن البحث المشار إليه ، المشكلات التسويقية التى يتفق الكتاب على أنها لصيقة بالخدمات وأنها ناتجة عن الصفات الأربع السابق ذكرها ، والاستراتيجيات التسويقية التى ينصح الكتاب باتباعها لمواجهة هذه المشكلات .

ويوضح الجدول التالى هذه المشكلات والاستراتيجيات كما وصفها « زايتمل » .

جـــدول رقم (١)
صفـات الخدمة وما يترتب عليها من مشكلات
وما يمكـن اتبـاعه من استراتيجـيات لمواجهتـها

الصفـة	المشكـلات	الاستراتيجيات
عدم التجسيد المادي Intangibility	ـ عدم القابلية للحفظ . ـ عدم إمكان الحماية ببراءة اختراع . ـ عدم إمكان عرض الخدمة على الأرفف . ـ صعوبة التسعير .	ـ التركيز على استخدام شيء ملموس يعبر عن الخدمة . ـ التركيز على استخدام العنصر البشري . ـ التركيز على استخدام الاتصال الشخصي . ـ التركيز على استخدام صورة ذهنية Image قوية . ـ استخدام محاسبة التكاليف لتحديد الأسعار . ـ تعميق الاتصال بالمشترين السابقين .
٢ ـ التـلازم Inseparability	ـ اشتراك المستهلك في مخرجات الخدمة . ـ صعوبة استخدام نظام الإنتاج الكبير .	ـ الاهتمام باختيار وتدريب مقدمي الخدمة الذين يتعاملون مع العملاء . ـ استخدام مواقع إنتاج متعددة .
٣ ـ التنـوع Hetrogeneity	ـ صعوبة تنميط الانتاج . ـ صعوبة رقابة الجودة .	ـ تصنيع الخدمة . ـ تقسيم الخدمة إلى فئات حسب فئات العملاء .
٤ ـ الفنـاء Perishability	ـ عدم إمكان تخزين الخدمة .	ـ استخدام استراتيجيات لتحقيق التواؤم بين العرض والطلب .

المصـدر : Zeithaml 1985

وقد كان بحث « زايتمل » مقدمة لعدد من البحوث الأخرى التى تناولت المشكلات التسويقية الخاصة بالخدمات . فقد نشر « باراسورامان » فى عام ١٩٨٥ (Parasuraman 1985)[21] بحثا عن تأثير الصفات الخاصة بالخدمة على أساليب قياس جودتها . وقد اشتمل البحث على دراسة استكشافية واسعة لمشكلات قياس جودة الخدمة فى أربع مؤسسات كبرى للخدمات . وانتهى « باراسورامان » إلى استنباط نموذج لرقابة جودة الخدمة ، وإلى تحديد عشرة أبعاد تتدخل لدى المستهلك لتحديد رأيه حول مستوى جودة الخدمة .

وفى عام ١٩٨٧ أجرى « جيوليتينان » (Gailtinan 1987)[8] بحثه حول تأثير الارتباط بين الخدمة وسلعة ـ أو سلع ـ فى حزمة (Bundling) واحدة وركز جيولتينان على تأثير هذا الارتباط على كل من السعر ، التكلفة والربحية ، وانتهى الباحث إلى أن تأثير التكلفة على تسعير الخدمة ، قد يتضاءل نظرا لانتشار المنافسة بين مؤسسات الخدمات ـ مثل الخطوط الجوية ، البنوك ، دور المسرح ـ والسينما .. واتجاه هذه المؤسسات إلى التنويع الكبير فيما تقدمه للمستهلك من خدمات .

وفى عام ١٩٨٧ نشر « سير برينانت » (Surprenant 1987)[23] كما أن كويل قد أضاف صفة جديدة للصفات التى تميز الخدمة عن السلعة (Cowell, 1988)[3] فهناك فى رأيه فارق أساسى بينهما هو الملكية . فمشترى السلعة يمتلكها ، أما مشترى الخدمة فإنه يمتلك فقط حق الانتفاع بالتسهيلات المقدمة . فنزيل الفندق يتمتع بالتسهيلات الموجودة فيه ولكنه لا يملكها ، وراكب الطائرة ينتفع بمثل هذه التسهيلات ولكنه لا يمتلك الطائرة .

أما بالنسبة للبحوث العربية ، فإن المكتبة العربية خلو تماما من أى بحث يعالج تأثير الارتباط بين السلعة والخدمة على النواحى التسويقية ، بل وتخلو المكتبة أيضا من البحوث التى تتخذ محطات خدمة وتموين السيارات ميدانا لها ، ذلك فيما عدا بحثين للحصول على درجتى الماجستير والدكتوراه قدمهما باحث واحد* وقد تناول البحث الذى قدم للحصول على درجة الماجستير موضوع « تنمية كفاءة التسويق فى محطات خدمة السيارات » . أما البحث الآخر فتناول : « التقدير الكمي لتأثير المتغيرات التسويقية فى كفاءة التسويق

بمحطات خدمة السيارات » . وقد توصل هذا البحث لنتائج أهمها :

- إن الكفاءة التسويقية للمحطات تتأثر بعدد كبير من المتغيرات .

- إن ارتفاع درجة ثقة العملاء فى مستوى كفاءة أداء نشاط التموين تؤثر إيجابيا على طلبهم للخدمات الأخرى .

- إن عدد السيارات المتوقع طلبها لخدمتى الغسيل والتشحيم وكذلك خدمة الصيانة السريعة ، يتوقف على حجم مبيعات الوقود .

- أهمية الصلة الشخصية بين العميل وبين المسئولين بالمحطة أو العاملين فيها ، فى تفضيل العميل للتعامل مع هذه المحطة .

- محدودية نشاط الإعلان والترويج الذى تنقصه الفعالية والانتظام والإرشادية .

- إن أكثر الوسائل تأثيرا على العميل فى جذب الانتباه ، هى مظهر المحطة والإعلانات الداخلية وعرض المنتجات .

الدراسة الاستطلاعية :

بنيت الدراسة الاستطلاعية على مايلى :

(أ) تقسيم المحطات إلى ثلاث فئات هى :

محطات طلمبات الرصيف وتنتشر فى الريف أساسا .

- محطات التموين وهى تقتصر على تزويد السيارات بالوقود ، وتتكون من قطعة أرض تضم جزيرة أو أكثر بكل منها طلمبة أو أكثر للوقود .

- محطات الخدمة والتموين وتمارس بالإضافة إلى تموين السيارات ، تقديم خدمات الصيانة الدورية أو الصيانة الدورية والإصلاح ، وتقدم هذه المحطات نوعين من الخدمات هما الخدمات التقليدية وتشمل : التشحيم وتغيير الزيت ، الغسيل اليدوى ، والخدمات غير التقليدية وتشمل : ضبط المحرك . ضبط الأنوار ، شحن البطاريات ، خدمة الرادياتير . ضبط الزوايا ضبط الاتزان ، الغسيل الآلى ، تنظيف صالون السيارة ، خدمة الشاكمان ، خدمة الكاوتش بيع قطع الغيار ، تقديم الوجبات السريعة للعملاء .

(ب) تضم شركات التسويق - التى تشرف على المحطات - خمس شركات هى : مصر ، والتعاون وهما تابعتان للقطاع العام ، وموبيل وإسو وهما تابعتان للقطاع الخاص وقد انضمت لهما أخيرا شركة كالتكس .

جـ - يبلغ عدد المحطات التى تقدم الخدمة والتموين طبقا للقوائم المقدمة من الشركات ٧٥٥ محطة حتى نهاية عام ١٩٨٦ تتوزع على الشركات كما يلى : مصر ٤٠٤ ، التعاون ١٦٦ ، موبيل ١١١ ، كالتكس ٣ - وذلك بالإضافة إلى محطات التموين وطلمبات الرصيف .

(د) تشرف الهيئة المصرية العامة للبترول على شركات التسويق ، ولا توجد فى الواقع علاقة مباشرة بين الهيئة والمحطات .

(هـ) إن أسعار بيع المواد البترولية الأساسية محددة جبريا ، وتلتزم شركات التسويق بتسعيرة المواد الخام الأساسية ثم تضيف إليها مقابلا للمواد الأخرى التى تضاف إلى المواد الأساسية ، أما أسعار الخدمات التقليدية فتحددها الهيئة - وليس قرار وزارى - مما يجعل مخالفتها لا تعد مخالفة تموينية .

(و) قوة العلاقة بين شركة التسويق والمحطة ، وتملك كل شركة بعض المحطات وتتولى أيضا إدارتها . وقد تمتلك الشركة المعدات الموجودة بالمحطة التى يملكها فرد .

٦ - المشكلات التى واجهت الباحث :

(أ) - على الرغم من ترحيب المسئولين فى شركة إسو بإتمام عدد من المقابلات والمناقشات المطولة مع الباحث . إلا أنهم رفضوا تزويده ببيانات دقيقة عن عدد ومواصفات المحطات التى تشرف عليها وعناوينها حتى تشملها الدراسة الميدانية ومن ثم فإن هذه الدراسة جاءت خلوا من محطات تابعة للشركة المذكورة .

(ب) إن الهيئة المصرية العامة للبترول ليس لديها بيانات دقيقة وحديثة عن عدد وأنواع محطات الخدمة والتموين ، مما اضطر الباحث للاعتماد على البيانات التى قدمتها شركات تسويق البترول واستبعاد البيانات التى قدمها السيد مدير قطاع الدراسات بالهيئة .

٧ - الفروض :

يقوم هذا البحث على اختبار صحة الفروض التالية :

الفرض الأول : أن تتصف الخدمة فى محطات خدمة وتموين السيارات بصفات خاصة . نتيجة لوجود ارتباط كبير بين تقديم الخدمة ، واستعمال سلع وأدوات ومعدات وأجهزة لتقديمها ، مما يجعل الوصف التقليدى للخدمات بصفة عامة لا ينطبق كثيرا على هذه الخدمة .

الفرض الثانى : أن تواجه محطات خدمة وتموين السيارات فى مصر مشاكل تسويقية مميزة ناتجة عن طبيعة الخدمة وعن هيكل هذه الصناعة فى مصر .

الفرض الثالث : أن تختلف الاستراتيجيات التسويقية التى تمارسها محطات خدمة وتموين السيارات

● عادل محمد حافظ شكرى ١٩٨٤ م



تأثير الارتباط بين الخدمة والسلعة على الصفات والمشكلات والاستراتيجيات التسويقية

فعلا ، عن التصور التقليدى للاستراتيجيات التسويقية فى مجال الخدمات ، نظرا لاختلاف الظروف التى تقدم فيها هذه الخدمة فى مصر ، عنها حيث وضعت هذه الاستراتيجيات . وينبثق الفرض الأول من الحقائق التالية :

- التطور الكبير الذى لحق بالخدمة فى محطات خدمة وتموين السيارات فى مصر من حيث تصنيع الخدمة ، وتطبيق نظم خطوط الإنتاج عليها ، واستخدام أحدث التقنيات فيها - إلا أن هذا التطور لا يعنى بحال من الأحوال عدم الحاجة إلى استخدام العمالة البشرية وبشكل مكثف فيها وإنما يعنى حلول الآلة محل العامل فى كثير من العمليات ، وانخفاض الحاجة إلى استخدام العمالة عالية المهارة وبحيث حلت محلها فى أعمال كثيرة العمالة العادية أو نصف الماهرة .

- ما تتبعه شركات التسويق من تصميم موحد للمحطات التابعة لها وزى موحد لعمالها وإبرازها لاسم الشركة وحتى أن بعض الشركات تمنع وجود اى بيانات معلنة فى المحطة خلاف اسم الشركة وبيانات منتجاتها وتستهدف الشركات تطوير صورة ذهنية Image معينة فى ذهن العميل ولاشك أن هذه الصورة الذهنية تبلور نوعا من التجسيد المادى للخدمة .

- إن العميل يتعامل مع المحطة وليس مع عامل معين فيها ، فقد ضعفت العلاقة أو انعدمت بين العميل والعامل ، وخاصة أن العميل لا يدخل المحطة ابتغاء لخدمة من خدماتها إلا كل فترة زمنية - تمتد عادة لشهور - ويكون خلالها قد نسى اسم العامل إن كان قد تعرف عليه قبلا - ومن ثم فالعلاقة أساسا بين العميل والمحطة ، وليست بين العميل والعامل - مقدم الخدمة -

- أن تضيع الخدمة قد ضيق إلى حد كبير درجة التنوع فى مخرجاتها كما مكن من تسهيل الحكم على جودة أداء الخدمة .

- إن الخدمة تبقى آثارها لفترة زمنية محددة بعد الحصول عليها ، فالتشحيم الجيد للسيارة يكون محل ملاحظة قائد السيارة وشعوره لفترة طويلة بعد استلام السيارة .

- إن وجود العميل أثناء وجود الخدمة ليس حتميا ، وفى حالات كثيرة يسلم العميل السيارة للمحطة ويعود بعد فترة لاستلامها ، ومن ثم ضعفت العلاقة التنظيمية بين العميل ومقدم الخدمة .

أما الفرض الثانى فينبثق من الطبيعة الخاصة بسوق هذه الخدمة فى مصر ، فقد أظهرت الدراسة الاستطلاعية أن الطلب على خدمات المحطات يزيد على عرض هذه المحطات وقد أرجع المسئولون فى شركات التسويق ذلك للتسارع الملحوظ فى إعداد السيارات ، وفى نفس الوقت لارتفاع أسعار الأراضى وقلة المعروض منها فى المواقع المناسبة . ومن ناحية أخرى فإن الدور الذى تلعبه الأجهزة الحكومية المعنية ، بالإضافة إلى الهيئة المصرية العامة للبترول وشركات التسويق ضمن الهيكل العام لهذه الصناعة فى مصر يمكن أن يؤدى إلى مشكلات تسويقية خاصة ، وقد أظهرت الدراسة الاستطلاعية وجود مثل هذه المشكلات فى مجالات مثل التسعير ، الإشراف ، الترويج .

أما الفرض الثالث فهو نتيجة طبيعية للفرضين الأول والثانى ، فإذا كان لهذه الصناعة صفات خاصة ، وكانت تواجه مشكلات تسويقية خاصة ، تختلف عن تلك التى تصورها الكتاب للخدمات بصفة عامة فإنه من الطبيعى أن تضع هذه الصناعة لنفسها استراتيجيات تسويقية تمارسها بالفعل ، وأن تختلف هذه الاستراتيجيات عما تصوره من استراتيجيات خاصة بالخدمات ككل .

٨ - الدراسة الميدانية :

(أ) أسلوب البحث : لما كان البحث يشمل طرفين أساسيين هما : المسئولون عن المبيعات فى شركات التسويق ، والمسئولون عن الإدارة فى المحطات ، كما أنها تركز على مجالات ثلاثة هى :

الصفات ، المشكلات ، الاستراتيجيات ، فقد اتبع الباحث أسلوبين هما :

- المقابلات المتعمقة - وقد جرت أساسا مع السادة الآتية أسماؤهم :

السيد مصطفى على - مدير عام المبيعات بشركة موبيل - وقد أجريت مع سيادته مقابلات ثلاث استغرقت فى مجموعها نحو أربع ساعات ، وذلك أيام ١٤ ، ٣٠ مايو ١٩٨٧ ، ٨ يوليو ١٩٨٧ .

- السيد محمد سامى نور الدين مدير عام المبيعات بشركة مصر للبترول وقد أجرى مع سيادته لقاءين استغرقا نحو ثلاث ساعات يومى ٢٢ مايو ، ١٨ يوليو ١٩٨٧ .

- السيد فيصل الليثى مدير عام التسويق بشركة أسو ، وتم مع سيادته لقاءين يومى ٢٨ مايو ، ٢ يوليو ١٩٨٧ .

- السيد عباس راغب مدير عام منطقة القاهرة ، بالجمعية التعاونية للبترول وقد جرى مع سيادته لقاء واحد يوم ١٤ يولية ١٩٨٧ . واستغرق نحو أربع ساعات .

- المهندس حسن أحمد سعيد مدير قطاع الدراسات بالهيئة

المصرية العامة للبترول ، وقد تم مع سيادته لقاء بتاريخ ٣ يولية ١٩٨٧ . واستمر نحو ثلاث ساعات .

(ب) الاستقصاء . لتحديد المشكلات التسويقية التى تواجهها المحطات والاستراتيجيات ـ التسويقية التى تتبعها ، اعتمد الباحث على توجيه استقصاء للسادة المسئولين عن إدارة المحطات فى عينة البحث وقد جرى تجربة الاختبار فى تسع محطات وبناء على التجربة تم إجراء تعديلين أساسيين فى القائمة .

الأول : تغيير المقياس الذى كان يستخدم فى القائمة والذى كان يتضمن خمس درجات هى : ينطبق تماما ، ينطبق إلى حد ما ، لا رأي محدد ، لا ينطبق إلى حد ما ، لا ينطبق بالمرة .

الثانى : جرى إقفال جميع الأسئلة ، فبعد أن كان السؤال المطروح ، متبوعا بعده اختيارات ثم بسؤال للمبحوث عما إذا كان له رأى آخر لم تتضمنه الاختيارات المتاحة وماهو هذا الرأى ؟ جرى استخدام الآراء الأخرى التى طرحت فى المحطات التسع ، والتى اتسمت بدرجة كبيرة من التجانس ، فى إضافة اختيارات جديدة للقائمة ومن ثم جرى إقفال جميع الأسئلة .

مجتمع البحث : تكون مجتمع البحث بالنسبة لشركات التسويق من أربع شركات هى : مصر للبترول ـ أسو ـ موبيل ـ التعاون . وقد استبعد الباحث من هذا المجتمع شركة كالتكس التى عادت لممارسة نشاطها فى السوق المصرية ، إلا انها لم تكن فى تاريخ عداد هذا البحث قد اقامت إلا محطة واحدة فقط بمدينة نصر ومحطتان أخريان جارى إنشاؤهما .

اما مجتمع البحث بالنسبة للمحطات فى نطاق القاهرة الكبرى ، فقد اشتمل على ١٥٦ محطة توزيعها كما يلى : التعاون ٤٥ محطة ، مصر ٨١ محطة ، موبيل ٣٠ محطة .

(د) عينة البحث : شملت العينة جميع شركات التسويق الأربع (حصر كامل) بالإضافة إلى ٥٠٪ من محطات خدمة وتموين السيارات فى نطاق القاهرة الكبرى . وقد اشتملت العينة على هذه النسبة الكبيرة ، نظرا لقلة عدد مفرداتها ، ولوجود مفرداتها فى حيز جغرافى محدود . وتم اختيار مفردات العينة بشكل تحكمى طبقا للمعايير الآتية :

- أن تشتمل المحطة على أعمال تموين السيارات بالإضافة إلى الخدمات التقليدية إلى جانب بعض الخدمات غير التقليدية .
- الا تقل مساحة المحطة عن ٣٥٠ م^2 ولا تزيد عن ١٥٠٠ م^2 .
- أن يكون قد مضى على إنشائها ما لا يقل عن ثلاث سنوات .

وعلى هذا اشتملت العينة على ٧٨ محطة توزيعها كما يلى : مصر للبترول ٤٠ ، التعاون ٢٣ ، موبيل ١٥ . وقد رفض المسئولون عن المحطة فى ثلاث من المحطات التعاون مع الباحث ، ولما كانت هذه الفئة لا تمثل أكثر من ٣,٨٪ من حجم عينة البحث ، وأن الفروق فيها لا يمكن أن تكون معنوية ، فقد استبدلها الباحث بمحطات أخرى تابعة لنفس الشركات وتنطبق عليها المعايير السابقة .

ثانيا
صفات الخدمة فى محطات تموين وخدمة السيارات والمشكلات التسويقية المترتبة عليها

بينت المقابلات التى أجراها الباحث ، وملاحظاته الشخصية ما يلى :

١ ـ بالنسبة لعدم التجسيد المادى ومايترتب عليه من مشكلات :

تتميز الخدمة فى المحطات ، بالامتزاج التام بينها وبين سلعة ـ أو سلع ـ هى بطبيعتها ملموسة ، فلا يمكن الفصل بين خدمة تزويد السيارة بالوقود ، وبين الوقود ذاته ، والأمر لا يعتبر هنا مجرد سلعة ، حيث أن دور العامل يتجاوز مجرد مناولة السلعة المطلوبة كما يحدث فى المتاجر ، وإنما يمتد ليشمل تجهيز السيارة لعملية التزويد ، وتوفير الضمانات اللازمة لأداء العملية فى أمان ، ومما يزيد من أهمية دور العامل والمحطة ذاتها هنا ، أن السلعة التى تباع ـ البنزين أو السولار ـ هى عادة غير مرئية للعميل ، ولا يتمكن العميل عادة من التأكد بحواسه من انها تطابق المستوى المطلوب فالمستهلك يعتمد على الثقة فى المحطة ، وفى شركة التسويق التى تتبعها المحطة ، وعلى سابق تعامله معها . كما أن العميل يعتمد فى تحديد الكمية على قراءة عداد الطلمبة .

كذلك ترتبط الخدمات الأخرى التى تقدمها المحطة ، ارتباطا كاملا بسلع أو معدات أو اجهزة ، وبالتالى فإن عدم وجود السلعة أو عدم وجود الجهاز أو تعطله ، يعنى عدم إمكان تقديم الخدمة .

ويحقق الارتباط بين الخدمة والسلعة درجة عالية من التجسيد المادى ـ فالبنزين والزيوت والشحومات ذات مستويات مختلفة يحدد العميل المستوى الذى يناسبه منها سلفا ، مما يكسب الخدمة فى الواقع درجه عالية من التجسيد المادى .

ويؤدى تمتع الخدمة فى المحطات بهذه الدرجة العالية من التجسيد المادى إلى :

(أ) سهولة حفظ الجانب المادى من الخدمة والمتمثل فى المواد والمنتجات المرتبطة بها ، كذلك سهولة عرض هذه المواد والمنتجات على الأرفف . وكما يمكن بمطالعة العميل بالبيانات



المكتوبة عليها ، تحديد مستواها ، كما يمكن نقل الجانب المادى للخدمة من موقع إلى آخر .

(ب) يمكن حماية الجانب المادى فى خدمة المحطات ببراءات الاختراع ، كما أن هذه الحماية تستكمل أركانها عن طريق العلامات التجارية وعن طريق المكونات المختلفة للصورة الذهنية Image والتى تعنى استخدام الوان واشكال وعلامات مخصصة محمية قانونا .

(جـ) يمثل تحديد الأسعار فى المحطات مشكلة حقيقية ، وقد تبين أن هناك ثلاث أطراف لها دورها فى تحديد الأسعار ، ويوضح الشكل التالى دور هذه الأطراف .

جدول رقم (٢)
تحديد دور الجهات المختلفة فى التسعير بالمحطات

الطرف نوع الخدمة	خدمة التموين	خدمات تقليدية	خدمات غير تقليدية
الدولة (هيئة البترول)	اساسي	ارشادي	—
شركة التسويق	—	اساسي	ارشادي
المحطة	—	—	اساسي

أما أسعار الزيوت والشحومات لكل مستوى فتحددها شركة التسويق فى ضوء التسعيرة التى وضعتها الهيئة لهذا المستوى من الخام المستخدم فى صناعة هذه الأصناف .

ومما سبق يتبين أن المشكلة فى تحديد الاسعار لا ترجع إلى طبيعة الخدمة ، ولكن ترجع إلى العلاقات القانونية والتنظيمية بين الأطراف الثلاثة ذات العلاقة « الهيئة ، شركة التسويق ، المحطة » ومن ثم فإن المشكلة فيمن يحدد السعر وليست فى تحديد السعر .

٢ ـ بالنسبة للتلازم ومايترتب عليه من مشكلات :

اوضحت نتائج المقابلات أن درجة التلازم بين إنتاج الخدمة فى المحطة وبين منتج الخدمة هى ـ بصفة عامة ـ محدودة . حيث انه لو تغير العامل الذى يقدم الخدمة . واستخدم العامل الجديد نفس المواد والمعدات واتبع نفس خط الإنتاج لما كان هناك تاثير واضح لتغيير العامل .

كما بينت المقابلات أنه على الرغم من أن العميل يتابع عادة اداء الخدمة بنفسه ، إلا ان اشتراكه فى العملية الإنتاجية محدود ، نتيجة لاعتماد إنتاج هذه الخدمة على الآلات والمواد واتباع خط إنتاجى محدد كما بينت المقابلات أن النتائج السابقة تختلف من خدمة لأخرى داخل المحطة وذلك على النحو التالى :

(أ) لا يوجد تلازم بالنسبة لخدمة تموين السيارة وبالنسبة لبعض الخدمات التقليدية التى تعتمد تماما على الآلات مثل خدمة الغسيل الآلى للسيارة .

(ب) التلازم قائم بدرجة ضعيفة بالنسبة لبعض الخدمات التقليدية كالتشحيم والغسيل ، نتيجة تدخل المستهلك فى هذه الخدمة بدرجة اكبر .

(جـ) التلازم قائم بدرجة أكبر فى بعض الخدمات غير التقليدية التى يعتمد إجراؤها على مهارة العامل وقدرته على تحديد العطب فى السيارة وعلاجه ، وذلك مثل خدمات ضبط الزوايا ، ضبط الاتزان ، إلا أن هذه الخدمات تتميز فى الوقت نفسه بضعف تدخل المستهلك فيها لقيامها على معلومات فنية واستخدامها لأجهزة المستهلك غير ملم بها :

وعلى هذا يمكن تقسيم الخدمات داخل المحطات من حيث درجة التلازم كما يلى :

خدمات ليس فيها تلازم بين إنتاج الخدمة ومنتجها ولا يتدخل المستهلك فى عملية الإنتاج	◁	تموين السيارة الغسيل الآلى ضبط الموتور الكترونيا غسيل دورة التبريد / شحن بطارية

خدمات فيها درجة محدودة من التلازم نتيجة أهمية العنصر البشرى فى أدائها وتدخل المستهلك ← التشحيم
الغسيل
ضبط الزيوت
خدمات الشاكمات
خدمة الكاوتش
ضبط الزوايا

خدمات فيها درجة أعلى من التلازم نظرا لاستخدامها عمالة ماهرة ولتدخل المستهلك ← ضبط الاتزان
ضبط التاكيهات
إصلاح الأعطاب يدويا

أما بالنسبة للمشكلات التى يمكن ان تترتب على التلازم ، فقد تبين للباحث مايلى :

(أ) إن الخدمة فى المحطات وإن كانت تتم فى معظم الحالات بحضور المستهلك ، إلا أن ذلك لا يعنى وجود تلازم بالمفهوم الذى قصده الكتاب ، فالتلازم يعنى هنا أن مخرجات الخدمة تتوقف على المستهلك فالحالة النفسية للمستهلك وظروفه الأخرى تؤثر على رضائه عن الخدمة ، ومن ثم فإن هناك صعوبة فى تحديد مستوى أداء الخدمة . وهذا الأمر غير قائم وغير واضح فى الخدمة بالمحطات ، على الرغم من أن العميل يتابع أداء الخدمة وتتم فى حضوره إلا أن اعتماد أداء الخدمة على الآلات والمعدات والمواد . واتساع نظام خط الإنتاج يحفظ للخدمة مستوى من الأداء لا يتأثر تأثيرا كبيرا بوجود العميل ، إلا أن العميل يتدخل أحيانا بمنح اكراميات للعامل مقابل أداء خدمات خاصة ، مما يجعل العامل يخالف خط الإنتاج المحدد . ويستغرق فى عمله وقتا أطول ، ويطيل فترة انتظار العملاء الآخرين ، كما أن العميل قد يطلب من العامل مخالفة تعليمات الإدارة ، فقد يطلب منه غسيل بعض أجزاء السيارة بالسولار ، وهى عملية تمنعها الإدارة فى معظم المحطات ، لما لها من آثار ضارة على ليونة الأجزاء المطاطية من السيارة .

(ب) من الواضح وجود مشكلة عدم إمكان استخدام نظام الإنتاج الكبير ، وتحقيق الوفورات التى يمكن أن تترتب على اتباعه ، وذلك على الرغم من زيادة درجة الاعتماد على الآلية فى المحطات . وقد تبين للباحث ان ذلك لا يرجع إلى طبيعة الخدمة ، بقدر مايرجع إلى ضيق مساحة المحطات نسبيا .

٣ - التنوع ومايترتب عليه من مشكلات :

أظهرت المقابلات اختلاف الخدمات داخل المحطة من حيث درجة التنوع ، وذلك على النحو الذى يوضحه الشكل التالى :

خدمات تتميز بدرجة عالية من النمطية وتطبيق نظام خط الإنتاج وتتصف بسهولة الرقابة على الجودة ← تموين السيارة
الغسيل والتشحيم
غسيل دورة التبريد
الغسيل الآلى

خدمات تتميز بدرجة من التنوع واختلاف خط الإنتاج من حالة إلى اخرى ← ضبط الموتور
الإصلاح
ضبط الاتزان
ضبط الزوايا
خدمة الشكمان

تأثير الارتباط بين الخدمة والسلعة على الصفات والمشكلات والاستراتيجيات التسويقية

وقد أدى الاعتماد على الآلات والأجهزة - بصفة عامة - إلى تضاؤل المشكلات التى تترتب على التنوع . كما يؤدى مصاحبة اداء الخدمة لاستخدام سلعة إلى رفع درجة النمطية ، ومن ثم تزداد سهولة الرقابة على الجودة .

٤ - الفناء ومايترتب عليه من مشكلات :

من الناحية النظرية تتصف الخدمة بالمحطات بالفناء ، حيث لا يمكن تخزين الخدمة بغرض بيعها مستقبلا ، ولا يمكن بالتالى اعتماد خطط وجداول إنتاج تتميز بالانتظام ، اما من الناحية العملية فإن الخدمة فى المحطات تتميز بوجود زيادة فى الطلب ومن ثم فإن المحطات تعمل فى الغالب بشكل منتظم وتستغل طاقتها استغلالا كاملا .

إلا أن العميل كثيرا مايعانى من طول فترة انتظاره للحصول على الخدمة وخاصة فى الوقت الذى يندر فيه وجود مكان مناسب مخصص لراحة العملاء أثناء الانتظار . كما تواجه المحطات مشكلة تكدس السيارات بداخلها انتظارا لحلول دور السيارة فى الخدمة .

٥ - النتائج : بالنسبة لصفات الخدمة فى المحطات :

تبين مما سبق . أن الخدمة فى محطات الخدمة ، تتصف بما يلى :

(أ) درجة عالية من التجسيد المادى . حيث يرتبط تقديمها ارتباطا عضويا بسلع ذات علامات تجارية محددة ، ودرجات جودة محددة ، كما أنها تقدم من خلال منظمات تركز على استخدام صورة ذهنية قوية وواضحة .

(ب) درجة محدودة من التلازم ، سواء التلازم مع العامل مقدم الخدمة ، أو التلازم مع العميل المستفيد بالخدمة .

(جـ) درجة عالية من النمطية ، بحيث أصبحت معظم الخدمات فى المحطات تقدم من خلال خطوط إنتاج صممت سلفا .

(د) درجة محددة من تأثير عنصر الفناء ، حيث أن زيادة الطلب عن العرض - كصورة غالبة - اضفت الأثر التسويقى الذى كان يمكن أن يترتب على عدم إمكان تخزين الخدمة .

ومن ثم تثبت صحة الفرض الأول الذى تضمن إنه « من المتوقع أن تتصف الخدمة فى محطات خدمة وتموين السيارات بصفات خاصة نتيجة لوجود ارتباط كبير بين تقديم الخدمة ، واستعمال سلع وأدوات ومعدات وأجهزة لتقديمها ، مما يجعل الوصف التقليدى للخدمات بصفة عامة ، لا ينطبق كثيرا على هذه الخدمة » .

فقد وضح فيما سبق أن الخدمة فى المحطات ، تجمع مابين صفات الخدمة وصفات السلعة ، ففيها درجة عالية من التجسيد المادى ، وفيها درجة محدودة من التلازم ، ودرجة محدودة من التنوع ، ومن تأثير الفناء .

بالنسبة للمشكلات التسويقية : تبين مايلى :

(هـ) لا يمثل عدم إمكان حفظ الخدمة مشكلة ، حيث يسهل حفظ الجانب المادى من الخدمة فى المحطات المتعلق بالمنتجات ، واستخدام المعدات .

(و) يتمتع الجانب المادى من الخدمة فى المحطات ببراءات الاختراع ، والتى تحمى المعدات والمواد - المستخدمة .

(ز) بينما يمثل التلازم بين الخدمة والعميل مشكلة للخدمات بصفة عامة ، حيث يترتب عليه صعوبة تحديد مخرجات الخدمة ، فإنه قد يمثل مشكلة فى المحطات لأسباب أخرى - تتعلق بسلوكيات - العامل أو العميل .

(ح) بينما تعانى الخدمات - بصفة عامة - من مشكلة عدم إمكان تطبيق نظام الإنتاج الكبير بسبب طبيعة هذه الخدمات ، فإن الخدمة فى المحطات تعانى من عدم إمكان تطبيق نظام الإنتاج الكبير لأسباب تتعلق بالمساحة المتاحة وليس بطبيعة الخدمة .

(ط) لا تمثل الرقابة على الجودة مشكلة فى محطات الخدمة ، حيث أن درجة التنوع فى هذه الخدمة محددة ، كما لا تواجه المحطات صعوبة كبيرة فى تنميط الإنتاج ، إلا أن درجة التنميط الممكنة لا ترقى إلى مستوى التنميط فى حالة السلع .

(ى) لا تواجه المحطات أية مشكلات تتعلق بعدم إمكان تخزين الخدمة ، حيث تعمل المحطات وباستمرار بكامل طاقاتها ، نتيجة زيادة الطلب عن العرض - إلا أنها تواجه بمشكلة تكدس العملاء وسياراتهم داخل المحطة ، وطول فترة انتظار العميل .

ومما سبق جميعا يتبين أن تمييز الخدمة فى المحطات بالصفات الخاصة السابق الإشارة إليها قد انعكس على المشكلات التسويقية للسلع ، وبعض المشكلات التسويقية للخدمات ، وذلك فى مزيج خاص مميز .

ومن ثم تثبت صحة الفرضية الثانية ، والتى تضمنت مايلى :

« من المتوقع أن تواجه محطات خدمة وتموين السيارات فى مصر ، مشاكل تسويقية مميزة ، ناتجة عن طبيعة الخدمة وعن هيكل الصناعة فى مصر » .

ثالثا
الاستراتيجيات المستخدمة لمواجهة المشكلات التسويقية فى المحطات

أوضحت نتائج الاستقصاء مايلى :

١ - بالنسبة لاستراتيجية التسعير :

(أ) تعتمد المحطة الواحدة على أكثر من طريقة لتسعير خدماتها .

(ب) وجود إتفاق شبه تام على عدم تقدير المحطات لقدرة المستهلك على الدفع أو لظروف السوق ، وذلك عند تحديد أسعار الخدمة بالمحطة ، فقد افاد اثنان من المجيبين فقط (٢,٥٪) بأنهم إلى حد ما ، يأخذون فى اعتبارهم عند التسعير ، قدرة المستهلك وظروف السوق .

(جـ) يمكن ترتيب الأساس التى تقوم عليها استراتيجية التسعير فى المحطات كما يلى :

- ماتقدره إدارة المحطة من تكاليف فعلية للخدمة (٨٠,٨٪) .
- راى شركة التسويق (٦٦,٧٪) .
- أسعار المحطات القريبة المنافسة (٥٦,٢٪) .
- نظام لمحاسبة التكاليف (٢٥,٦٪) .

ويمكن للباحث إرجاع السبب فى وجود عدة أساليب للتسعير ، إلى وجود أكثر من خدمة داخل المحطة ، وقد تختلف أسس التسعير لكل منها ، باختلاف كون الخدمة تقليدية أو غير تقليدية وأيا كان الأمر ، فإن استطلاع راى الشركة يمثل قاسما مشتركا اعظم بين المحطات (٦٦,٧٪) ويرجع ذلك فى راى الباحث إلى رغبة أصحاب المحطة فى الإفادة مما تمتلكه الشركة من خبرة فى هذا المجال .

وقد بنيت ملاحظات الباحث على مايلى :

(أ) إن الشركات تترك للمحطات تسعير نوعيات معينة من الخدمات غير التقليدية ، نظرا لأن هذا النوع من الخدمات له تكاليف استثمارية● عالية وأن ظروف تشغيله تختلف من موقع إلى آخر .

(ب) إن المحطات تمارس من الناحية العملية ، دوراً غير محدود فى التسعير حتى بالنسبة للخدمات التقليدية التى سعرتها هيئة البترول ، حيث تضيف إلى الخدمة المسعرة أعمالا إضافية بسيطة غير مسعرة وتتقاضى عنها أسعاراً عالية - مثل إضافة خدمة تنظيف الصالون بالمكنسة الكهربائية أو خدمة تنظيف التابلوه إلى خدمة الغسيل والتشحيم .

(جـ) إن طريقة تقسيم العمل التى تتبعها بعض المحطات تؤدى إلى رفع التكلفة الفعلية التى يتحملها العميل حيث تقسم العملية التى كان يؤديها عامل واحد بين عدة عمال ، حيث يدفع العميل إكراميات لكل منهم .

(د) إن بعض الخدمات تقدمها المحطات مجانا - مثل نفخ الإطارات - تزويد الرادياتير بالمياه .. الخ إلا انها تخصص لادائها عمالا يعتمدون فى دخلهم على الإكراميات ولا يحصلون على أجر من المحطة .

(هـ) إن بعض المحطات ترفع الأسعار عما حددته الشركة ، بطريقة غير مباشرة ، حيث تختصر فى أداء الخدمة أو لا تؤديها بكل مقوماتها - تحدد الشركات تسعيرة للغسيل الآلى تتضمن خدمة شفط الهواء من صالون السيارة إلا أن بعض المحطات لا تؤدى هذه الخدمة .

←

● يتراوح سعر جهاز غسيل السيارات آليآ بين ٨٠ ، ١٠٥ آلاف جنيه .

تأثير الارتباط بين الخدمة والسلعة على الصفات والمشكلات والاستراتيجيات التوفيقية

(و) إن أسعار المواد التى تستخدم أو تباع داخل المحطات ، والمحددة من قبل الشركة أو الهيئة ، تنفذ بدقة .

٢ ـ استراتيجية الإعلان :

يشير تحليل نتائج الاستقصاء إلى مايلى :

(أ) اتفاق معظم المجيبين على عدم أهمية الإعلان فى وسائل الإعلان المختلفة فيرى ٧١,٨٪ من المجيبين أن العبارة التالية « الإعلان فى وسائل الإعلام مهم جداً » لا تنطبق عليهم بالمرة ، ويرى ١٩,٢٪ من المجيبين أن هذه العبارة لا تنطبق عليهم إلى حد ما ، ويرجع ذلك فى رأى الباحث إلى :

ـ إن الإعلام فى هذه الوسائل يعطى مناطق جغرافية واسعة لا يمتد إليها نشاط المحطة ، فالمحطة تخدم موقعاً محدداً نسبياً ، وبالتالى فلإعلام الذى يتخطى حدود هذا الموقع ليس له مبرره .

ـ إن الإعلان فى هذه الوسائل مكلف نسبيا وليس له مايبرره اقتصاديا .

(ب) لا يوجد بصفة عامة قناعة بأهمية الإعلان عن خدمات المحطة فيرى معظم المجيبين (٨١,٨٪) إن الإعلان غير مهم من حيث أن العميل يعرفهم ويعرف مستواهم ، بينما يرى ٦٩٪ منهم أن عدم أهمية الإعلان ـ ترجع إلى عدم وجود طاقة عاطلة فى المحطات بحيث يوجه الإعلان لجذب عملاء جدد لتشغيل هذه الطاقة .

(جـ) هناك اتفاق كبير حول أهمية الإعلان المحلى ـ داخل المحطة ـ (٧٨,٢٪) .

(د) لا توجد قناعة واضحة نحو أهمية الإعلان فى الطرق القريبة المؤدية إلى المحطة .

وقد تبين للباحث أن عدم الاقتناع بأهمية الإعلان عن خدمات المحطة ، يرجع إلى :

(أ) عدم الشعور بوجود مبرر لهذا الإعلان حيث يزيد الطلب عن العرض إلى الحد الذى دفع بعض العمال إلى عدم تقديم الخدمة بالشكل المناسب .

(ب) إن الطلب على خدمة المحطة غير مرن ، حيث يتعلق بالسيارة التى تمثل قيمة مادية عالية للعميل وحيث يدفعه الحفاظ على هذه القيمة إلى تحمل أى تكاليف لصيانتها .

(جـ) إن الإعلان لن يؤدى إلى زيادة حجم العمل فى المحطة حيث تعمل المحطات بكامل طاقتها ، وليست مشكلة المحطة هى الحاجة إلى مزيد من العملاء ، وإنما مشكلتها التطور لتلبية احتياجات طلب موجود بالفعل .

(د) إن المحطات تعتمد على اسم شركة التسويق ، وثقة المستهلك فى منتجات الشركة ، كوسيلة لجذب العميل وأن أفضل إعلان عن المحطة هو الشكل الخارجى لها ومستوى نظافتها وتصميمها ، فالمستهلك يهمه ـ اختيار محطة ذات مستوى رفيع لخدمة سيارته ذات القيمة المالية العالية .

٣ ـ البيع الشخصى :

اهتم هذا الجزء بتحديد أهمية دور العامل فى الطلب على الخدمات المختلفة فى المحطة ، وقد بينت نتائج الاستقصاء مايلى :

(أ) وافق ٦٤٪ فقط من المجيبين على أن للعامل دوراً كبيراً فى جلب الطلب على خدمة تزويد السيارات بالوقود ، بينما اتفقت الغالبية العظمى (٨٨,٥٪) على أنه ليس للعامل دور كبير فى هذا .

(ب) بالنسبة لدور العامل فى الطلب على خدمة التشحيم والغسيل اتفقت الغالبية أيضا (٨٤,٦٪) على أنه ليس للعامل مثل هذا الدور .

(جـ) بالنسبة لدور العامل فى الطلب على الخدمات الأخرى ، أوضحت الإجابات اتفاق ٦٧,٩٪ على أن للعامل دوراً كبيرا فى الطلب على هذه الخدمات بينما اعترض ٣٠,٨٪ على هذا الرأى ومن هنا يتضح وجود خلاف حول الدور الذى يمكن أن يلعبه العامل فى الطلب على الخدمات الأخرى فى المحطة .

(د) بالنسبة لدور العامل فى بيع المنتجات المعروضة بالمحطة يرى ٦٢,٨٪ من المجيبين أن للعامل دوراً كبيراً فى تسويق هذه المنتجات ، بينما يرى ٣٥,٩٪ بأنه ليس للعامل كل هذا الدور .

(هـ) بينت الإجابات اتفاق ٨٥٪ من المجيبين على الاهتمام بتدريب العمالة التى تتعامل مباشرة مع الجمهور وقد أظهرت ملاحظات الباحث أن حاجة العميل للتزود بالوقود تدفعه إلى دخول المحطة دون تدخل أو جهد من العمال ، إلا أن دور العامل قد يبدأ بعد ذلك بعرضه على العميل الكشف على زيت المحرك أو مياه التبريد ، أو تنبيه العميل إلى وجود خدمة

الغسيل الآلى أو عرض بعض المنتجات على العميل ، كذلك تبين للباحث أن أسلوب عرض المنتجات على الجزر الموجود عليها طلمبات البنزين ، يتيح لقائد السيارة أثناء عملية التزود بالوقود ملاحظة هذه المنتجات والتعرف عليها ، ولعملية العرض - فى رأى الباحث - أثر يتفوق على دور العامل فى هذا المجال .

٤ - الصورة الذهنية : Image

تهتم الشركات والمحطات بأحداث وتطوير صورة ذهنية قوية لدى العميل ، وتستهدف من وراء ذلك إحداث تأثير نفسى إيجابى لدى العميل ، يدفعه إلى التعامل مع هذه المحطة . وقد بينت نتائج الاستقصاء مايلى :

(أ) إن اسم الشركة والطابع المميز لمحطاتها ، يلعبان دورا أساسيا فى اجتذاب العميل لطلب الخدمات المختلفة من المحطة (فيما عدا خدمة تزويد السيارة بالوقود) . ويؤكد ٧٤,٤٪ من المجيبين على أهمية اسم الشركة ، ويؤكد ٧٥,٦٠٪ على أهمية الطابع الخاص لمحطات الشركة فى جذب العميل . ولذلك يهتم ٨٩,٧٪ من المسئولين بإبراز اسم الشركة فى كافة أعمال المحطة . ويهتم ٩٨,٧٪ من المجيبين بارتداء عمال المحطة الزى الموحد الذى يوضح أيضا اسم الشركة .

(ب) على الرغم مما يمثله اسم الشركة ، والطابع المميز لمحطاتها من أهمية قصوى ، فإن ٨٤,٦٪ - يؤكدون على أهمية علاقة إدارة المحطة وعمالها بالعميل . ويبدو - فى رأى الباحث - أن تأكيد المسئولين على أهمية علاقة إدارة المحطة وعمالها بالجمهور ، هو تأكيد نظرى يمثل مايجب أن يحدث فى تصورهم . ولا يمثل مايحدث فعلا فى الواقع . حيث بينا فيما سبق أن زيادة الطلب على خدمات المحطات ، وعمل المحطات بكامل طاقاتها الإنتاجية ، قد صرف انظار المسئولين بالمحطات عن الاهتمام بالعميل وإنشاء علاقات طيبة معه .

وقد بينت ملاحظات الباحث أيضا ما يلى :

(أ) تضع الشركات مواصفات محددة تشمل التصميم الداخلى للمحطة ، والألوان المستخدمة فيها وشكل الخطوط والجزر وكافة أجزاء المحطة ، وتطبيق جزاءات حادة على المحطات المخالفة .

(ب) تبرز الشركات اسمها بوضوح على كافة منتجاتها وعلى الأجهزة والمعدات المستخدمة فى المحطات ، كما تلزم العاملين فى المحطات بضرورة ارتداء الزى الموحد الذى يحمل علامة الشركة .

(جـ) تمنع الشركات على المحطات ذكر أى بيانات على اللافتات الموجودة بالمحطة ، تتجاوز اسم الشركة وبيان منتجاتها ، وترفض الشركات حتى مجرد ذكر اسم صاحب المحطة .

(د) تعتبر الشركات أن الصورة الذهنية المنطبعة فى ذهن العميل ، هى رأسمالها الأساسى الذى تبذل جهدها فى المحافظة عليه .

(هـ) تتفق الشركات فى اعتبارها أن الصورة الذهنية تشتمل على مكونات مادية هى : التصميم الداخلى للمحطة ، الالوان ، الخطوط المستخدمة ، شعار الشركة ، الزى الموحد للعاملين ، إضافة إلى مكونات معنوية منها :

سمعة الشركة ، مستوى خدمات المحطة ، وتتبع شركة مصر للبترول أسلوبا يضيف إلى ذلك : سياسة الانتشار على الطرق الرئيسية بين المحافظات ، فعلى الرغم من أن تقديم الخدمة فى هذا الطريق يعتبر - فى نظر الشركة - ذو عائد اقتصادى اقل ، إلا أنها تستهدف من تكثيف وجودها فيها . الإيحاء إلى العميل أن الشركة معه على الطريق وأنها تهتم بخدمته وبشعوره بالأمان .

- إنتاج بعض المنتجات التى تخدم الأغراض المنزلية ، وعرضها فى المحطات ، مما يوحى للعميل باتساع نطاق خدمات الشركة له .

إلا أن ملاحظات الباحث قد أكدت أن تأثير الصورة الذهنية يتركز أساسا فى مجال الخدمات الأخرى التى تقدمها المحطة ، ولا تشمل مبيعات المحطة من الوقود ، حيث يدرك المستهلك أن الوقود موحد المواصفات فى كافة المحطات .

٥ - رقابة الجودة :

اهتم هذا الجزء من البحث بالتعرف على درجة اهتمام المحطات برقابة الجودة ، والأساليب التى تتبعها فى هذا الصدد ، وقد أوضحت نتائج الاستقصاء مايلى :

(أ) تتبع معظم المحطات (٨٢٪) نظاما محدداً للرقابة على الجودة (وقد بينت ملاحظة الباحث أن هذا النظام يتمثل أساسا فى تصميم خط إنتاج معين للخدمة ، يحدد الخطوات التى تتكون منها وتتابع هذه الخطوات ، والعمال والآلات التى تشارك فى تقديم الخدمة ، ودور كل منهم) .

ويعتقد المسئولون عن إدارة المحطات أن تصميم خط الإنتاج يعنى فى الوقت ذاته ضمان المستوى المطلوب من الجودة ، ولا يبذلون جهداً خاصا لتحقيق ذلك .



تأثير الارتباط بين الخدمة والسلعة على الصفات والمشكلات والاستراتيجيات التسويقية

(ب) لا تهتم ٧٥,٦٪ من المحطات بمراجعة مستوى أداء الخدمة بعد انتهائها ، كما لا يهتم معظمهم بسؤال العميل عن درجة رضائه عن الخدمة التى قدمت إليه (٨٢٪) وتعتمد معظم المحطات (٩٣,٦٪) على تقدم العميل بشكوى للتعرف على عدم رضائه عن الخدمة التى قدمت إليه .

(جـ) لا تهتم المحطات على الإطلاق (١٠٠٪) بالاتصال بالعميل فى وقت لاحق لأداء الخدمة ، للتعرف على رأيه وتذكيره بالموعد المناسب لتكرار اداء الخدمة له مرة أخرى .

ويرى الباحث أن إجابات المجيبين فى مجملها ، توضح اعتماد المحطات على اتباع خط إنتاج محدد ، وعلى تقدم العميل بشكوى للتأكد من اداء عمالها يسير وفق ماهو مطلوب . كما أن زيادة الطلب على خدمات المحطة ، دفعت المحطات إلى عدم الاهتمام بسؤال العميل عن درجة رضائه ، وإلى عدم الاهتمام بمتابعة العميل دوريا .

٦ ـ اساليب موجهة زيادة الطلب :

(أ) تبين نتائج الاستقصاء أن المحطات تعتمد فى ذات الوقت ، على اكثر من أسلوب لمواجهة زيادة الطلب عن طاقة المحطة وهذه الأساليب مرتبة حسب أهميتها هى :

- تشغيل العمالة الموجودة فترة أطول (٩٣,٦٪)
- استخدام نظام الحجز المسبق (٧٨٪)
- الاستعانة بالعمالة المؤقتة (٧٦,٩٪) .
- توفير مكان مريح لانتظار العميل حلول دوره (٦١,٥٪) .

(ب) كذلك تبين وجود أساليب مرفوضة تماما من قبل المسئولين فى المحطات ، وهذه الأساليب هى :

- تعيين عمالة دائمة إضافية (٩٦٪) .
- الطلب إلى العميل أن يؤدى لنفسه بعض الخدمات (٩٨,٧٪) .
- منح أولوية للعميل المتكرر (٨٤,٦٪) .
- التركيز على الخدمات المربحة ورفض تقديم الخدمات الأخرى (٧٠٪) .
- رفض طلبات الخدمة الزائدة عن طاقة المحطة (٧٣٪) .

ويرى الباحث أن المسئولين فى المحطات لا يتبعون الأسلوب الأنسب لمواجهة زيادة الطلب .

فقد أوضحت الملاحظة الشخصية للباحث أن العمل الفعلى الجاد بالنسبة لكافة الخدمات (فيما عدا تزويد السيارات بالوقود) لا يبدأ قبل العاشرة صباحا ، كما انه ينتهى غالبا قبل الخامسة مساء . كذلك اتضح للباحث أن الزيادة فى طلب الخدمات تظهر أساسا فى أيام العطلات (الجمعة ، الأحد ، العطلات الرسمية) ، كما أن الطلب على الخدمات يقل صباحا عن فترة بعد الظهر . ومن ثم فإن المحطات تستطيع استغلال طاقتها الإنتاجية استغلالا افضل فى حالة تنظيم العمل على أساس ورديتين يوميا ، حيث تبدأ الأولى من الساعة الثامنة صباحا حتى الثانية ظهرا . والأخرى من الثانية ظهرا حتى الثامنة مساء . وعلى أن يكون عدد العاملين فى الوردية الثانية أكبر منه فى الوردية الأولى ، مع حرص المحطة على بدء العمل الفعلى من الساعة الثامنة صباحا .

ويمكن للمحطة الاعتماد أساسا فى الوردية الثانية على العمالة المؤقتة .

- **أساليب مواجهة نقص الطلب :**

تبين نتائج الاستقصاء ، أن حالة نقص الطلب ـ وهى حالة نادرة ، كما سبق أن بينا ـ يتم مواجهتها بأكثر من أسلوب وأن هذه الأساليب يمكن ترتيبها حسب اهميتها كما يلى :

- عرض تقديم خدمة مجانية إضافية لمن يطلب الخدمة الأصلية (٨٤,٦٪) وقد اوضحت الملاحظة الشخصية أن بعض المحطات تلجأ إلى تقديم خدمة الغسيل الآلى مجانيا . لمن يطلب بعض الخدمات الأخرى . مثل خدمة ضبط الموتور اليكترونيا .
- تسريح العمالة المؤقتة (٧٤,٣٪) .
- محاولة عمل تعاقدات مع الشركات (٦٩٪) .

كذلك تبين ندرة لجوء المحطات إلى الأساليب الأخرى المتمثلة فى تكثيف الدعاية للمحطة ، أو استخدام العمالة التى ليس لديها عمل فى إجراء عمليات الصيانة لمعدات المحطة ذاتها .

٨ ـ **النتائج :**

بينا فى الجدول رقم (١) بصفحة (٤٦) من هذا البحث ، الاستراتيجيات التسويقية التى تصور كتاب الإدارة اتباعها فى منظمات الخدمة بصفة عامة ، ومن المقارنة بين هذه

الاستراتيجيات وبين الاستراتيجيات الفعلية التى تتبعها محطات خدمة وتموين السيارات ، تبين أن هناك جوانب اتفاق وجوانب اختلاف بين ما أوصى به كتاب الإدارة ، وبين مايمارس فعلا ، وقد بينت نتائج البحث وجود جوانب الاتفاق فى النقاط التالية :

- التركيز على استخدام شىء ملموس يعبر عن الخدمة .
- التركيز على استخدام العنصر البشرى .
- التركيز على استخدام صورة ذهنية قوية .
- الاهتمام باختيار وتدريب رجال البيع الذين يتعاملون مع العملاء .
- استخدام مواقع إنتاج متعددة .
- تصنيع الخدمة .

كما اظهرت نتائج البحث وجود اختلاف بين الاستراتيجيات التى تمارس فعلا فى المحطات وبين ماتصوره الكتاب ، وذلك بالنسبة لما يلى :

- استخدام نظم محاسبة التكاليف لتحديد الأسعار .
- التركيز على استخدام الاتصال الشخصى .
- تعميق الاتصال بالمشترين السابقين .
- تقسيم الخدمة إلى فئات حسب فئات العملاء .

وبينما أوصى الكتاب باستخدام استراتيجيات معينة لتحقيق التوازن بين العرض والطلب ، فإن الظروف العملية التى تواجهها المحطات ، ووجود حالة زيادة دائمة فى الطلب ، قد دفع المحطات إلى عدم التفكير فى هذا المجال وعدم وضع استراتيجيات تسويقية لمواجهة حالة عدم التوازن بين العرض والطلب .

وقد وضح من نتائج البحث . أن اختلاف بين الاستراتيجيات التى أوصى بها الكتاب والاستراتيجيات الفعلية التى يجرى ممارستها ، يرجع أساسا إلى حالة زيادة الطلب عن طاقة المحطات ، وفى تصور الباحث أن هذه الحالة لا يمكن أن تكون أبدية ، وأنها ترجع أساسا إلى نقص الأراضى المناسبة لإقامة محطات جديدة لارتفاع اثمانها ، وإلى القانون الذى يحظر إقامة مبانى فوق المحطات مما يحد من استغلال أرض المحطة ، ولما كانت هناك محاولات حالية لتعديل هذا القانون ، فإن على المحطات أن تستعد لوقت سوف تتغير فيه العلاقة بين العرض والطلب .

ومما سبق يتبين أن الفرض الثالث لم تثبت صحته تماما ، كما انه لم يثبت خطأه ، هذا الفرض الذى نص على أنه « من المتوقع أن تختلف الاستراتيجيات التسويقية التى تمارسها محطات خدمة وتموين السيارات فعلا ، عن التصور التقليدى للاستراتيجيات التسويقية فى مجال الخدمات ، ونظرا لاختلاف الظروف التى تقدم فيها هذه الخدمة فى مصر عنها حيث وضعت هذه الاستراتيجيات .»

رابعا البحوث المستقبلية

يثير هذا البحث أسئلة عديدة يمكن للبحوث التى تجرى مستقبلا ، أن تجيب عليها ، فقد أوضح هذا البحث تأثير حالة زيادة الطلب عن العرض ، والتى تواجهها محطات التموين والخدمة داخل القاهرة الكبرى ، على السياسات والاستراتيجيات التسويقية لهذه المحطات ، وإذا كانت هذه حال السوق فى القاهرة الكبرى ، فما هى حال السوق خارج هذا النطاق ؟ وهل تختلف المشكلات والاستراتيجيات التسويقية حينئذ عن تلك الموجودة داخل القاهرة الكبرى .

وهناك سؤال هام طرحه هذا البحث هو : هل يمكن اعتبار حالة زيادة الطلب حالة دائمة والعمل على هذا الأساس ؟ لقد أشار الباحث إلى الدراسة الجارى إعدادها لاستصدار قانون يتيح استثمار افضل للأرض التى تقام عليها المحطة ، وذلك بالسماح بالبناء فوق المحطة ، فما الوضع إن صدر مثل هذا القانون ؟ وما تأثير مرور مايقرب من السنوات الخمس ، على قرار وزير الاقتصاد المنظم لاستيراد السيارات ، والذى حد من ظاهرة استيراد الافراد للسيارات ؟ وهل يمكن أن يؤدى استمرار سريان هذا القرار إلى تغيير العلاقة بين العرض والطلب ؟ وما الآثار المحتملة لدخول منافسين جدد فى السوق ؟ لقد عادت شركة كالتكس إلى السوق المصرية وبدأت فى إنشاء العديد من المحطات ، هل سيفتح الباب لمنافسين جدد ؟ وما تأثير ذلك على السياسات والاستراتيجيات التسويقية فى المحطات .

ومن ناحية أخرى ، يوجه هذا البحث انظار الباحثين التسويقيين ، إلى ضرورة دراسة التسويق فى الخدمات غير المطروقة حتى الآن ، أو فى تلك الخدمات التى لم تنل النصيب المناسب من الدراسة ، أن الكثير من الخدمات لم يزل حقلا بكرا للباحثين فى مجالات التسويق بصفة عامة ، وفى مصر والبلاد العربية بصفة خاصة . ومن أمثلة هذه الخدمات : خدمات الخطوط الجوية سواء للأفراد أو لشحن البضائع ، دور السينما المتاحف ، المستشفيات ، الخدمات فى المجالات





تأثير الارتباط بين الخدمة والسلعة على الصفات والمشكلات والاستراتيجيات التسويقية

المهنية المختلفة ـ الاستشارات الإدارية والمحاسبية والهندسية والقانونية وغيرها ـ وغير ذلك من المجالات .

وإذا كان الباحثون قد بذلوا جهودا طيبة فى مجال قياس جودة الخدمات ، فإن قياس جودة الخدمة فى محطات التموين والخدمة ، هى أمر بالغ الصعوبة ذلك أن صعوبة قياس جودة الخدمات بصفة عامة ترجع أساساً إلى التلازم بين منتج الخدمة ومستهلكها ، أو بين إنتاج الخدمة واستهلاكها ، ذلك التلازم الذى يؤدى إلى تعدد مخرجات الخدمة باختلاف أى من عنصريها ثم تعددها بالنسبة لنفس العنصر من وقت إلى آخر . أما صعوبة قياس جودة الخدمة فى المحطات فترجع فى رأى الباحث إلى وجود عنصر ثالث إضافة إلى المنتج والمستهلك . وهذا العنصر هى السيارة ذاتها . فحالة السيارة ذاتها تساهم فى تحديد مستوى مخرجات الخدمة أو جودة أدائها . فإجراء عملية التشحيم أو ضبط الزوايا لسيارة حديثة أسهل ، كما أنه يحقق مستوى انجاز طيب بجهد أقل . والأمر يختلف إذا كانت السيارة قد قضت فى الخدمة عمرا طويلا لذلك فإن الأمر يتطلب توجيه مزيد من البحوث التى تستهدف قياس جودة الخدمة فى المحطات .

المراجـــع

١ ـ عادل محمد حافظ شكرى ، ١٩٨٤ ، « التقدير الكمى لتأثير المتغيرات التسويقية فى كفاءة التسويق بمحطات خدمة السيارات » رسالة للحصول على درجة الدكتوراه ، غير منشورة ، إشراف أ . د . حسن خير الدين ، كلية التجارة . جامعة عين شمس .

٢ ـ طاهر مرسى عطية ، ١٩٨٦ ، « سياسات التسويق » ، بور سعيد ، مكتبة الجلاء ، ص . ص ١٢٠ ـ ١٢٥ .

ثانياً : المراجع الأجنبية :

1- Booms, Bernard H., and Mary J.Bitner, (1981), "Marketig Strategies and Organization Structure for services Firms", In Marketing of Services, J.H.Donnelly and W.R.George, eds., Chicago. A.M.A..

2- Bride, William M., (1980), "Marketing, boston, Houghton Mifflin Co.

3- Cowell, Donald W., (1988), "New services Development," Journal of Marketing Management, 3,296-312.

4- Darden, Donna K. (1981), "The Marketing of Legal Services", Journal of Marketing, 45, (Spring), 33-47.

5- Doren, Doris C.Van, and others, (1985)." The Challinges of Professional Services Marketing, The Journal of consumer Marketing 2-2 (Spring), 19-28.

6- Fitzsimmons, James A. and Robert S. Sulivan, (1982), "Operations Management", New York, MacGraw-Hill Co.

7- Friedman, B., and J.Carey (1975), "Productivity in Gasoline Stations, 1958- 1973", Monthly Labor Review, 98 (February) 32-73.

8- Guiltinan, Joseph, P. (1987), "The Price Bundling of Services : A Normative Frame work", Journal of Marketing, 51 -2 (April) 74-85.

9- Heskett, James L., (1986), "Managing in the Service Economy", Poston, Massachusetts.

10- Hunt, Shelby D., (1976), "Marketing Theory", Columbus, Oh:Grid.

11- Kotler, Pilip, (1984), "Marketing Management : Analysis, Planning and Control", 5th ed., Englewood Cliiffis, Prentice-Hall, P.492.

12- Kolter, Philip and Paucl N.Bloom, (1984), "Marketing Professional Services," Englewood Cliffis, Prentic- Hall, P.212.

13- I.ngene, Charles A. and James R. Brown, (1987), "The Structure of Gasoline Retailing", Journal of Retailing, 63, 365-392.

14- Lovelock, Christopher H., (1984), "Services Marketing", Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey.

15- ....(1983), "Classifing Services to Gain Strategic Marketing In sight", Journal of Marketing, 47 (summer) 9-20.

16- .... (1981), "Why Marketing Management Needs to be Different for Services", J.H.Donnelly and W.R.George, eds., Chicago : American Marketing.

17- .... (1980), "Towards a Classification of Services." in Theoretical Developments in Marketing, Charles W.Lamb and Patrick M.. Dunne, eds, Chicago: American Marketing.

18- Marcvs, M. and R. Mcleam, (1982), "Effects of Rental Provision Service Station Product Mix and Pricing Decisions," Journal of Retailing, 58 (summer), 87-98.

19- Mitche 11, E., (1980), "Recent Changes in Gasoline Retailing", Journal of retailing, 56 (winter), 5-23.

20- Nickels, William G, (1982), "Marketing Principles," New Jersey, Prentice-Hall, Inc.

21- Parasuraman, A., & Others, (1985), "A conceptual Model of Service Quality and its Implications for Future Research", Journal of Marketing, 49-4 (Fall), 41-50.

22- Shostack, Lynn, (1987), "Service Positioning Through Structural Change", Journal of Marketing, 51-1 (January) 34-43.

23- Surprenant, Carol F. and Michael, R. Solomon, (1987), "Predictability and Personalization in the Service Encounter" Journal of Marketing, 51 (April), 86-96.

24- U.S.Department of Energy (1981), "The State of Comptation in Gasoline Marketing, Washington, Dc.: U.S.Government Printing Office.

25- Willenborg, Pitts R. and Sherell D. (1981), "Consumer Adaptation on Gasoline price Increase", Journal of Consumer Research, 8 (December), 322-330.

26- Zeithaml, Valarie A, (1981), "How Consumer Evaluation Processe Differ Between Goods and Services", in Marketing of Services, J.H.Donnery and W.R.George, eds., Chicago : American Marketing.

27- Zeithaml, Valarie A., and A. Parasuraman, and Leonard L.Berry, (1985), "Problems and Strategies in Services Marketing", Journal of Marketing, Vol. 49, (Spring) 33-46.

28- Zeithaml, Valarie A., Berry, Leonard L., (1988), "Communication and Control Processes in Delivery of Service Quality", Journal of Marketing, 52-2 (April) 35-48.



منظمات الجهاز الإداري وأهدافها الإدارية من منظور نظرية النظم

د . محمد ماهر الصواف

مقدمة :

إن نجاح منظمات الجهاز الإداري في تحقيق الصالح العام وفي اداء واجباتها المتمثلة في تقديم خدمات عامة للمجتمع ، يتوقف على قدرة القائمين على هذه المنظمات على الوفاء بالمتطلبات التى تفرضها البيئة الاجتماعية الخارجية او الداخلية المحيطة بكل منظمة مع المحافظة على التوازن بين العوامل الضاغطة والمؤثرة على سير نشاط المنظمة . فيجب أن نسلم أن منظمات الجهاز الإداري كنظام لنشاط اجتماعى تعمل في ظل نظام وإطار بيئي متغير ، وأن هذا الاطار البيئي له من المتطلبات والمقتضيات يجب إدراكها والتعامل معها وكشف ماقد يوجد بينهم من أوجه التعارض أو التنافس حتى يمكن تجنب المؤثرات السلبية التى قد تعوق سير العمل .

وقد نظرنا إلى هذه المتطلبات البيئية على أنها أهداف إدارية تنظيمية يجب على منظمات الجهاز الإداري الوفاء بها ، إذ أن تحقيقها يعد في نظرنا العامل الأساسي لنجاحها .

فما هى هذه الأهداف الإدارية والتنظيمية ؟ وهل للمنظمة الحكومية أهداف متميزة عن الأهداف الإدارية والتنظيمية للمنظمات الخاصة ؟ وهل لا يقتصر دور التنظيم والإدارة في المنظمات بصفة عامة على رفع الكفاءة الإنتاجية ؟

هذه التساؤلات هى ماسنحاول الإجابة عليها في هذه الدراسة القصيرة حيث سنقسم العرض على المباحث الآتية :

- **المبحث الأول** : الفكر التنظيمي وتعدد الأهداف الإدارية والتنظيمية .
- **المبحث الثانى** : السمات المميزة للجهاز الإداري وأهدافه الإدارية والتنظيمية .
- **المبحث الثالث** : أهم المعوقات والضغوط التى تؤثر على تحقق الأهداف الإدارية والتنظيمية في المنظمة الحكومية .

هذا .. وننهى البحث بخاتمة نوجز فيها أهم نتائج هذه الدراسة .

المبحث الأول :

الفكر الإداري وتعدد الأهداف الإدارية والتنظيمية :

إن تعدد الأهداف الادارية والتنظيمية للمنظمات بصفة عامة ماهو إلا نتاج لتطور فكرى وعلمى في مجال التنظيم والإدارة .. فبرغم أن كل نظرية في هذا المجال قد واجهت نقداً حاداً من الفكر الإداري ، إلا أن كلا منها قد قدم إحدى اللبنات الاساسية في بناء علم التنظيم والإدارة ، علاوة على أنها أوضحت الجوانب والاعتبارات المختلفة الداخلية أو الخارجية التى تؤثر على سير المنظمات ونجاحها .

ففى ظل سيطرة الآلة على الإنسان ومع ظهور الثورة الصناعية اهتم « فريدريك تايلور » و « فايول » بزيادة الإنتاجية واقترن لديها النجاح الإداري والتنظيمي بمعيار واحد وهو كفاءة الإنتاج والسعى لزيادة العائد المادى إلى أقصى درجة ممكنة[1] وكان لحركة العلاقات الإنسانية الفضل في الكشف عن أهمية العنصر الإنساني والبعد الاجتماعى للطاقات الإنسانية[2] موضحة أن إدارة المنظمات يجب الا تركز اهتمامها على المعيار الاقتصادى كمعيار وحيد للحكم على نجاح المنظمات ، إنما يجب ايضاً أن يتحقق قدراً معقولاً من أهداف العاملين لما في ذلك من آثار إيجابية على الإنتاج ، ورغم مايؤخذ على هذه المدرسة السلوكية من أنها قد غالت من أهمية إشباع رغبات العاملين بالنسبة لكفاءة الإنتاج ، فإنها على أية حال قد نبهت الأذهان أنه على المنظمات مراعاة أهداف ورغبات أفرادها والعمل على إشباعها وذلك بجانب هدف تحقيق معدلات عالية من الكفاءة والاقتصاد في الإنتاج .

---

(١) راجع : Becker, U : Zweck und Mass der Organinsation in Handbuch der Verwaitung, Heft, 3.1, Berlin, 1976, 5.4

(٢) راجع : Moyo, E., : the Human Problems of on Industrial Civilization, New York, 1933

وجاءت نظرية القرارات وأظهرت البيئة الداخلية للمنظمة كعامل مؤثر مباشر فى منطقية قرارات أفراده ، ومن ثم يجب أن تكون المنظمة ـ من حيث بنائها وإجراءات سير العمل بها قادرة على تسهيل اتخاذ القرارات ومنطقيتها . ويوضح أصحاب هذه النظرية أن منطقية القرارات تتجلى فى القدرة على الموازنة بين المصالح المختلفة بالمنظمة والتى تتمثل فى مصالح كل من أصحاب رأس المال والأفراد العاملين وكذا المتعاملين الخارجين مع المنظمة(١) ، وهكذا فقد أعادت نظرية القرارات العنصر الإنساني فى التنظيمات فى حجمه الطبيعي وكشفت عن وجود مصالح متنافسة ومتعارضة يجب على التنظيم التعامل معها .

ومن أهم الإضافات فى مجال التنظيم والإدارة هو ماقدمته نظرية النظم ، فالمنظمة تبعاً لوجهة نظر أصحاب هذه النظرية هى عبارة عن نسق ونظام اجتماعى Sozial System مثل أي نظام عضوى يتكون من عدة عناصر أو نظم فرعية تتفاعل كل منها مع الآخر ، وتتعاون فى أداء وظيفة اجتماعية للبيئة الاجتماعية المحيطة ، بحيث أن استمرار المنظمة وبقاءها فى الحياة يتوقف على قدرتها فى تحقيق هذه الوظيفة الاجتماعية وفى الوفاء بمتطلبات البيئة المحيطة . ويؤكد أصحاب هذه النظرية أن التنظيم رغم استقلاله ببعض السمات والتى تميزه عن غيره من النظم الاجتماعية الاخرى إلا انه لايعنى ذلك أن له إطارا وحدودا مغلقة تفصله عن البيئة الاجتماعية التى يعيش بداخلها ، فهو يعد نظاماً اجتماعياً مفتوحاً Open System فأية منظمة ترتبط بعلاقات متبادلة معقدة مع البيئة الاجتماعية ، وأكثر من ذلك فقد تعد هذه المنظمة بدورها جزءا من نظام اجتماعى أكبر ، وفى هذه الحالة ينظر إليها باعتبارها نظاماً فرعياً لنظام اجتماعى أكبر وأعلى .

فوفق هذه النظرية لايمكن عزل كل منظمة عزلاً كاملاً ، إنما يجب عند دراستها والتعامل معها النظر إليها فى إطار كلى متكامل باعتبارها جزءا من نظام أكبر وأعلى .

وهكذا أمكن لنظرية النظم تحقيق التطور الآتى :

(أ) أن المنظمة تتكون من عدة عناصر متداخلة ومتفاعلة (نظم فرعية) . وهذه تعد متغيرات أساسية وعوامل تأثير هامة على المنظمة ونجاحها ، ولذلك فإن التعامل معها ودراستها تكتسب دلالاتها من النظر إليها فى إطار كلى متكامل باعتبار أن كلاً منها مجرد جزء من نظام كلى متكامل من ناحية ، ومن ناحية أخرى فإن كلا منها له ما يميزه وما يبرر تناوله بالتحليل بشيء من الاستقلال ، وذلك دون إغفال اعتبارات التداخل والارتباط بينهما .

(ب) لم يعد مقبولاً أن ينظر للمنظمة على أنها شيء ساكن Static كما كان ينظر إليه أصحاب النظريات التقليدية ، فالمنظمة عبارة عن مجموعة معقدة من العلاقات الحركية المتغيرة ، ومن ثم فإنه لابد وأن تتسم المنظمة المعاصرة بالمرونة والقدرة على التفاعل مع المتغيرات المختلفة .

(جـ) المنظمة ترتبط بعلاقات مباشرة وغير مباشرة مع البيئة الاجتماعية المحيطة بأنواعها المختلفة الاقتصادية والسياسية والثقافية .. إلخ وأن هذه البيئة الخارجية تفرض عليها متطلبات ومقتضيات يجب عدم تجاهلها ، ومن ثم فإن المنظمة ليس لها هدف تنظيمي واحد ، وإنما تتعدد الأهداف التنظيمية والإدارية لكل منظمة طبقاً لمتطلبات البيئة وطبيعة نشاط المنظمة .

(د) لم يعد مقبولاً أن ينظر للمنظمة من زاوية أو مدخل واحد فهى كنظام اجتماعى ذات علاقات معقدة تتطلب تعاون المناهج العلمية والفكرية المختلفة على دراستها ، حتى يمكن إدراك الاعتبارات المختلفة المؤثرة فى سيرها ونجاحها ..

(هـ) يمكن من خلال مدخل النظم إيجاد تفسير منطقي لما هو ملاحظ من تباين المنظمات المتماثلة فى الوظيفة الاجتماعية ، فكل منها يخضع لمقتضيات ومتطلبات وفروض بيئية مختلفة ، ومن ثم لايمكن اقتباس قواعد تنظيمية إدارية ناجحة من تنظيم ما لتنظيم آخر إلا إذا توافرت نفس الفروض والمعطيات البيئية التى نجحت فى ظلها هذه القواعد .

(و) وأخيراً فقد اصبح واضحاً ضرورة أن تعتمد دراسة المنظمات على التحليل المتعمق ، حتى يمكن التعرف على المؤثرات والانعكاسات السلبية والإيجابية ـ المباشرة منها أو غير المباشرة ـ على جوانبها المختلفة .

المبحث الثاني : :

السمات المتميزة للجهاز الإداري وأهدافه الإدارية والتنظيمية :

لاشك أن الجهاز الإداري فى الدول عامة قد شهد تغيرات واسعة وعميقة ، حيث زادت وتنوعت واجباته ، والقيت عليه أعباء واسعة فى إشباع رغبات أفراد المجتمع ورعاية مصالحهم . فلم تعد وظائفه محصورة فى نطاق إداري ضيق كما كان الحال عليه فى ظل (الدولة الحارسة) ، ذلك أن حاجات الأفراد أخذت تنمو وتتجدد كلما تقدم المجتمع ، كما أن تغير الفلسفات السياسية والاجتماعية والاقتصادية قد أدى إلى تجاوز الدولة ميدان نشاطها الإداري إلى البحث عن ميادين أخرى كانت وقفاً على النشاط الفردى ، حتى غدت

←

(١) راجع الدكتور إبراهيم درويش والدكتور محمد حسن يس: المدخل المعاصر إلى وظائف التنظيم ، القاهرة ١٩٧٥ ص ٣٣٧ ومابعدها .
Luhmann N. Politische Planung Anfsatze Zur. Soziogie Von Politik und Verwaltung, Oplande n 1971, S.56 FF .

منظمات الجهاز الإدارى وأهدافها

الإدارية من منظور نظرية النظم

الدولة توصف فى الوقت الحاضر بأنها دولة خدمات عامة أو دولة الرفاهية .

وقد أدى هذا التطور إلى تضخم الجهاز الإداري ، وتعدد منظماته العامة ، واتساع واجباته ، والذى أدى بدوره إلى تعقد إدارة هذه المنظمات وزيادة مشكلاتها الإدارية والتنظيمية .

ولكى نتعرف على مصدر هذه الضغوط والمشاكل الإدارية التى تواجه سير النشاط الإداري ، وتفسير ذلك بشكل علمى ومنطقى ، نرى ضرورة النظر إلى الجهاز الإداري باعتباره « نظاماً لنشاط اجتماعى شامل Macro Organization يتكون من عدة نظام اجتماعية فرعية تتمثل فى منظماته وهيئاته العامة المختلفة[1] فرغم تميز هذه المنظمات واستقلال كل منها بالقيام بوظيفة اجتماعية معينة ، إلا أنها عليها أن تعمل فى حدود إطار عام واحد ، وتلتزم بالتعاون فى تحقيق الوظيفة الاجتماعية الشاملة والعامة للجهاز الإداري وهى تحقيق المصالح والنفع العام .

فتبدو الأهمية العملية للنظر إلى الجهاز الإداري ، كنظام اجتماعي شامل Macro Organization فى تفسير إلزام المنظمات الإدارية العامة بالاندماج داخل الحدود العامة للجهاز الإداري والخضوع لقواعد عامة سواء القانونية منها أو الإدارية أو التنظيمية أو المالية .

ونلفت النظر هنا إلى أن اندماج المنظمات الإدارية المختلفة فى الجهاز الإداري كنظام شامل لايعنى أنها تذوب فيه وتفقد شخصيتها المستقلة ، إذ أنه من مقتضيات اعتبار هذا الجهاز نظام اجتماعى شامل الاعتراف فى ذات الوقت بتميز هذه المنظمات الإدارية واستقلال كل منها بوظيفة اجتماعية معينة ومختلفة بحيث أنه لايمكن النظر إلى الجهاز الإداري بما يتبعه من منظمات كوحدة تنظيمية واحدة ، كما قد يفهم من الاصطلاح المستخدم والمتفق عليه وهو « الجهاز » أو التنظيم الإداري .

فالغاية الأساسية من النظر إلى الجهاز الإداري باعتباره نظاماً اجتماعياً شاملاً هو التأكيد على وجود أسس مشتركة وقواعد موحدة ومقتضيات وقيود عامة ، تحكم سير نشاط المنظمات العامة علاوة على مواجهتها لمشاكل إدارية وتنظيمية خاصة لا تتواجد بالضرورة بالنسبة للمنظمات ذات النفع الخاص .

ونحن لاننظر هنا ، للجهاز الإداري على أنه يشكل بيئة خارجية لكل منظمة من منظماته الإدارية العامة ، وأنه بذلك هو المصدر الوحيد للضغوط التى تواجه هذه المنظمات فحسب ، إنما تخضع هذه المنظمات فضلاً عن ذلك لضغوط أخرى مصدرها جزء آخر من البيئة الخارجية هى البيئة الاجتماعية المحيطة بها ، والتى تتمثل فى النظم السياسية والاجتماعية والاقتصادية ... الخ ..

فالمنظمة العامة تعتبر فى مفهوم نظرية النظم نظاماً اجتماعياً مفتوحاً open-system بمعنى أنها لاتعيش فى حدود مغلقة بل ترتبط بالبيئة الاجتماعية المحيطة بها ، وتتبادل معها العلاقات المستمرة ، والتى تتمثل عادة فيما تستقبله أو تحصل عليه المنظمة من مدخلات من المجتمع المحيط بها مثل الأفراد والمعلومات من جانب ، وماتقدمه من مخرجات لهذا المجتمع فى صورة خدمات وسلع عامة من جانب آخر .

ومن الطبيعي أن يكون لهذا الارتباط البيئي فروضه ومتطلباته ، التى يجب على منظمات الجهاز الإداري الاستجابة لها . فضلاً عن ضرورة تمتع هذه المنظمات بقدر معقول من المرونة والقابلية للتغير حتى يمكنها مسايرة المقتضيات والمتطلبات البيئية المتغيرة وحاجاتها المستحدثة ، إذ أن تخلف أو عجز إحدى هذه المنظمات عن الاستجابة لهذه الفروض قد يفقدها مبررات وجودها ..

وإذا ماوجهنا النظر إلى البيئة الداخلية لكل منظمة من منظمات الجهاز الإداري نجد أنها تفرض هى الأخرى عدداً من الضغوط والمتطلبات ، والذى يرجع السبب فى وجودها إلى عدم الاندماج الكامل للموظفين فى المنظمة ، وعدم اتفاق أهداف الجماعة غير الرسمية مع أهداف المنظمة الرسمية ، إذ لايمكن إنكار أن كل فرد يعمل بالمنظمات العامة له شخصيته وقيمه وطموحاته الخاصة ، وأنه لايمكن التسليم بأن الأفراد يذوبون تماماً فى التنظيم ويندمجون مع أهدافه .

فرغم أن كلاً منهم يتنازل عن جزء من مقومات شخصيته الخاصة ، ويطوعها لتتلاءم مع سلوكيات النشاط الإداري ، فهم فى نفس الوقت يحتفظون بجزء كبير من قيمهم وطموحاتهم وأهدافهم . وذلك علاوة على انضمامهم إلى جماعات غير رسمية داخل المنظمة وأن هذه الجماعات تنشأ لها أهداف قد لاتتفق مع الأهداف الرسمية للمنظمة . ولاشك أن ذلك قد يؤدى إلى ظهور قوى وعوامل ضاغطة آثارها السلبية على سير النشاط الإداري لابد للمنظمة إدراكها والتعامل معها حتى يمكن العمل على الإقلال من نتائجها السلبية إلى أدنى درجة ممكنة .

ونخرج من ذلك أن المنظمة الحكومية محكومة بعدة اعتبارات وتلتزم ببعض المقتضيات البيئية ويمكن إجمال ذلك فى الآتى :

١ ـ يحكم النشاط الإداري إطار فلسفي عام ومرن وهو تحقيق الصالح العام والذى تبدو مرونته فى تأثره بتغير الحال فى المجتمع وبتغير الظروف الاجتماعية والاقتصادية المختلفة فى الدولة ، فما يعتبر مصلحة عامة فى ظروف معينة ، قد لايعتبر كذلك فى ظروف أخرى ، ويقول فضيلة الأستاذ الشيخ عبد الوهاب خلاف : (إنما تربط جميع الأحكام بالمصالح إذ الغاية منها جلب المنافع ودرء المفاسد . حتى أن الرسول ﷺ

(1) Mayntz, Renate, : Soziologie der Öffentlicik Verwaltung, Heidelberg, Karlsruhe, 1978, S. 35 ff.

كان ينهى عن الشيء لمصلحة تقتضيه ثم يبيحه إذا تغيرت الحال وصارت المصلحة في إباحته[1] .

٢ ـ يحتكر الجهاز الإداري تقديم بعض الخدمات الحيوية التي لاغنى للجماعة عنها فهو يعمل في إطار بعيد كل البعد عن مبدأ المنافسة الحرة الذى تعرفه المنظمات الخاصة ، ومن ثم فإن أفراد المجتمع ليس لهم الخيار ، إذ لامفر لهم من أن يقبلوا الخدمة كما تقدم لهم . وعلى ذلك فإنه من المفترض أن يلتزم الجهاز الإداري بتقديم هذه الخدمات على أفضل وجه وفي كل الأحوال بشكل ميسر وفي الميعاد والمكان المتعارف عليه لأدائها فيه . فهو يخضع في ذلك لقاعدة تقتضي انتظامه وسيره بدون انقطاع وتحقيق أعلى درجة من الفاعلية في تحقيق وظيفته الاجتماعية حتى يتحقق الصالح العام بالشكل المأمول والمرغوب .

٣ ـ يحكم النشاط الإداري إطار قانوني يتضمن عدداً من القواعد الإجرائية والقانونية ويجب عليه احترام نفاذها وإعمالها ، كما يلتزم بالقواعد والقيم الأخلاقية العليا التي تتمثل في البلاد الإسلامية في أحكام الشرع مثل قاعدتي المساواة والعدل بين الأفراد .

٤ ـ يخضع النشاط الإداري غالباً لرقابة متنوعة من النواحي القضائية والسياسية والاجتماعية نتيجة لمسئوليته العامة أمام المجتمع ، واستئثاره بالامتيازات ، والسلطات الاستثنائية علاوة على استعماله للمال العام الذي يجب مراقبة كيفية استخدامه للتأكد من الاستخدام الأمثل ففي ذلك مصلحة المجتمع ورفاهيته .

٥ ـ يتعرض النشاط المذكور لضغوط اجتماعية وسياسية تطالبه بتوفير مزيد من الخدمات والسلع العامة لإشباع الحاجات الأساسية المستحدثة ، فضلاً عن أن المواطن يتوقع دائماً أو يأمل نهوض الجهاز الإداري بالخدمات العامة بمستوى مثالي ولأفراد المجتمع جميعاً . وعلى ذلك فإن هذا الجهاز مطالب بأن يستجيب بدرجة أو بأخرى لتلك الضغوط .

٦ ـ وأخيراً فإنه نتيجة لطبيعة النشاط الحكومي وما يتمتع به الموظف العام من سلطات وحق إصدار الأوامر الملزمة ولضمان تنفيذ السياسة العامة دون انحراف كان لابد وأن يتميز الجهاز الوظيفي في المنظمات الحكومية بطابع مهني متميز يضمن إشعار الموظف بالاطمئنان وتفرغه لخدمة الصالح العام . ومن هنا تتميز الوظيفة العامة بقواعد مستقلة تنظم شئون الموظفين من حيث التعيين أو الترقية أو التأديب .. إلخ ..

وبعد أن عرضنا لأهم الاعتبارات والسمات المميزة لنشاط الجهاز الإداري ، يمكن أن نستخلص من العرض السابق أن المنظمة الحكومية يجب عليها أن تسعى إلى تحقيق الأهداف الإدارية الآتية .

١ - الوصول إلى درجات عالية من الفاعلية في تحقيق الوظيفة الاجتماعية المرسومة للمنظمة مع المواءمة مع متطلبات البيئة الاجتماعية المتغيرة .

٢ - تحقيق أعلى درجة ممكنة من الكفاءة والاقتصاد في الإنفاق .

٣ - تأمين أعمال المبادىء الإسلامية والقانونية ، والوفاء بالمطالب والفروض القانونية والسياسية[1] .

٤ - تحقيق القدر المناسب من أهداف العاملين العموميين .

وإن كانت هذه الأهداف لا تختلف كثيرا في مسمياتها عن أهداف المنظمات ذات النفع الخاص ، إلا أنها تختلف في فحواها وأهميتها النسبية عن مثيلتها بالنسبة للمنظمات الخاصة .. وتجدر الإشارة إلى أن الأهمية النسبية لكل هدف من هذه الأهداف تختلف حسب طبيعة نشاط كل منظمة ووظيفتها الاجتماعية المكلفة بها . كما قد تختلف الأهمية النسبية من وقت لآخر بالنسبة للمنظمة ذاتها ، فقد يعطى وزناً كبيراً وأهمية لأحد الأهداف المذكورة بالنسبة لمنظمة ما في وقت من الأوقات وتحت ظروف بيئية معينة ، ثم تقل هذه الأهمية بانتهاء هذه الظروف ، إلا أن ذلك لا يعني إمكانية إهمال إحدى هذه الأهداف إهمالاً تاماً ، فإنه من الخطأ إغفال إحداها لحساب هدف آخر ، إذ لابد من توافر نوع من التوازن والترابط بين هذه الأهداف بما يتناسب مع طبيعة ونوع نشاط كل منظمة والظروف البيئية المحيطة بها ، كما يجب أن يلاحظ أن المبادىء الإسلامية العامة تعلو على هذه الأهداف ، بل وتعد شرطاً أساسياً عاماً لابد من الوفاء بها .

وما يجب الإشارة إليه أنه لابد من خلق موازنة عادلة بين الاعتبارات والقيود القانونية التي يفرضها الرغبة في حماية الأفراد من تعسف الإدارة وبين الاعتبارات أو الفنية التي يفرضها هدفا الفاعلية والكفاءة ، فيجب أن نسلم أنه كلما تغلبت هدف الوفاء بالمتطلبات القانونية واحتل مركز اهتمام القائمين على الجهاز الاداري ، كلما اتسمت المنظمات الحكومية بطابع مركزي يميل إلى كثرة الأوامر والتشدد في الرقابة الإدارية وبالتالي تنعدم المرونة والسرعة في اتخاذ القرارات ويؤدي ذلك بدوره إلى انخفاض مستوى كفاءة وفاعلية المنظمة . كذلك فإنه في الحالة العكسية التي يتغلب فيها الاعتبارات الفنية على القانونية فقد يؤدي ذلك إلى إهدار حقوق المواطنين وإساءة استخدام سلطة الإدارة .

كذلك فإنه من جانب لآخر فإن المغالاة في الاعتبارات القانونية وما تقتضيه من التمسك بالشكلية القانونية والتشدد في الرقابة قد

---

(١) فضيلة الشيخ عبد الوهاب خلاف ـ السياسة الشرعية ، طبعة القاهرة ، المطبعة السلفية سنة ١٣٥٠ هـ ص ٦ ، ٧ .

(١) يوضح الدكتور أحمد رشيد إلى أن الجهاز الإداري ماهو إلا نظام اجتماعي فرعي لنظام أكبر وأشمل وهو النظام السياسي ويستفاد من ذلك أن منظمات الجهاز الإداري مطالبة بقدر ما بالمشاركة في تنفيذ الأهداف السياسية والتزام بمقتضياتها ـ راجع الدكتور أحمد رشيد ـ مبادىء الإدارة العامة دار الشروق جدة ١٩٧٨ ، ص ١٦ ، ١٧ .

منظمات الجهاز الاداري وأهدافها الادارية من منظور نظرية النظم

يؤدي إلى انخفاض روح الإبداع لدى الموظف العام وينخفض مستوى رضاه الوظيفي نتيجة لعدم إمكانية إشباع حاجاته في تحقيق الذات والاستقلال في العمل أي أن التركيز على الاعتبارات القانونية سيكون على حساب الهدف الإداري والتنظيمي الرابع وهو رعاية مصالح العاملين ورفع مستوى رضاءهم الوظيفي .

ونلفت النظر ايضاً أن تغليب مصالح العاملين وجعلها مركز اهتمام القائمين على المنظمات قد ينشىء آثاراً سلبية مباشرة أو غير مباشرة بالنسبة لهدفي الفاعلية والكفاءة حيث سيحاول العاملون المطالبة بمزيد من الرغبات الاجتماعية وذلك على حساب كفاءة وفاعلية المنظمة .

ومؤدى ذلك فإنه لايمكن إغفال أوجه الترابط بين الأهداف الإدارية والتنظيمية والمؤثرات المتبادلة بينهم وعلى ذلك فإن نجاح المنظمة الحكومية لن يتأتى بتغليب اعتبارات الفاعلية والكفاءة إذ لابد من مراعاة الأهداف الأخرى والوصول إلى درجة من التوازن بين هذه الأهداف وذلك بما يتلاءم مع طبيعة نشاط المنظمة والمقتضيات البيئية الاجتماعية المحيطة بها .

● المبحث الثالث : :

اهم المعوقات التى تؤثر على تحقيق الأهداف الإدارية والتنظيمية في المنظمة الحكومية :

كما سبق أن اشرنا يحكم النشاط الإداري والتنظيمي لمنظمات الجهاز الإداري عدد من الاعتبارات تؤثر سلبياً بصورة أو بأخرى من قدرة القائمين على هذه المنظمات على تحقيق الأهداف الإدارية والتنظيمية السابق إيضاحها .. فهناك عدد من العوامل السلبية التى ترجع إلى طبيعة المنظمة الحكومية وما يفرض عليها من قيود قانونية وسياسية ومن رأينا أن اهم هذه العوامل السلبية مايلي :

أولاً : يولي علماء التنظيم والإدارة اهتمامهم للكشف عن التغيرات المختلفة والمؤثرة على نجاح المنظمات بصفة عامة .. وبالفعل كان لجهود العلماء الفضل في التعرف على عديد من المتغيرات ، كما يشير الأستاذ الدكتور سيد الهواري لاتربط التنظيم الفعال « بمتغير واحد فقط مثل هيكل تنظيمي مثالي ، أو نظم تشغيل (اختيار وتحفيز وتقييم أداء ..) مثالية ، أو بقائد عظيم ، أو بظروف عمل مناسبة .. أو بتكنولوجيا خاصة ، أو أنماط جيدة من العلاقات غير الرسمية أو بمعايير سلوك جيدة[1] ، فهو يرى أن التنظيم الفعال يخضع لمتغيرات متعددة حددها في[2] :

- ظروف العمل والظروف البيئية الخارجية .
- التكنولوجيا (ويقصد بها النظم المتطورة في العمل الآلية منها والاجرائية) .
- القيادة العليا بما تتبعه من انماط القيادة الإدارية .
- الترتيبات التنظيمية الرسمية وتشمل الهيكل التنظمي ، وعلاقاته وبناء شبكة المعلومات ، وسلطات تخصيص الموارد ، والرقابة عليها ، واختبار الافراد وتدريبهم ، وطبيعة نظام التحفيز وتقييم الأداء .
- العاملون والأصول غير البشرية : أي تناسب العاملين والأصول الثابتة وتركيبها كماً وكيفاً مع متطلبات العمل .
- التنظيم غير الرسمي وأثر انماط القيادة عليها[3] .

ولاشك أن هذه المتغيرات تتفاعل وتؤثر كل منهما على الآخر وهي بذلك ، تؤثر على نشاط التنظيم وفاعليته .. فالاهتمام بمتغير منها بمفرده لايمكن أن يؤدى إلى تحقيق الفاعلية المرغوبة ، إنما الأمر يتوقف على حسن التعامل مع هذه المتغيرات وتوجيه تفاعلها لصالح تحقيق الأهداف ، أي يجب الا يغيب عن الذهن أن التنظيم هو نظام لنشاط اجتماعي ديناميكي متكامل يحكمه متغيرات ومؤثرات متعددة على ذلك فإنه من الخطأ التركيز على إحدى هذه التغيرات دون مراعاة اعتبارات المتغيرات الأخرى والمؤثرات التبادلية بينهما . وهذا الخطأ في رأيي يعد أكثر الأخطاء انتشاراً في الدول النامية فهو من العوامل الأساسية لظاهرة ضعف فاعلية منظمات الجهاز الإداري في هذه الدول ، إذ يتم عادة التركيز على إحدى هذه الجوانب والعمل على تطويرها دون النظرة الشاملة والمتكاملة لهذه المنظمات .

ثانياً : ويعتبر كذلك من العوامل المقيدة لمنظمات الجهاز الإداري مايفرض عليها من مبادىء وقواعد وإجراءات قانونية مختلفة . فكما أوضحنا سلفاً تتمتع هذه المنظمات بمجموعة من الامتيازات والسلطات تكفل لها وحدها حق الأمر والنهى بالإرادة المنفردة الملزمة ، كما تستطيع أن تلجأ إلى التنفيذ الجبرى بالقوة عند الاقتضاء . ومادام القائمون على هذه المنظمات من البشر ، فإن نواحى الضعف والقصور التى تتصف بها الطبيعة البشرية يمكن أن تؤدى إلى التعسف والتحيز في استعمال هذه السلطات والامتيازات فضلاً على انه لايمكن استبعاد احتمالات الفهم الخاطىء سواء للوقائع او للقواعد القانونية وذلك من القائمين على تطبيقها . ومن هنا فقد كان من المنطقي أن يحاط نشاط هذه المنظمات بإطار قانوني يفرض عليها قيود ترد على حريتها وتحدد لها أساليب ممارستها لنشاطها ، كما يحدد لها عديد من القواعد والشروط القانونية الواجب مراعاتها لدى معالجة الموضوعات المختلفة . فهذا الإطار القانوني يعد ضرورة لتجنب القرارات غير المشروعة أو الخاطئة ، كما تضمن العدالة وعدم التحيز .

(١) الدكتور سيد الهوارى : الهياكل والسلوكيات والنظم ، مكتبة عين شمس ، الطبعة الثانية القاهرة ١٩٨٠ ، ص ٣٣٧ .
(٢) الدكتور سيد الهوارى : المرجع السابق ص ٣٣٧ ، ٣٦١ .
(٣) للتفصيل راجع الدكتور سيد هوارى ـ المرجع السابق ص ٣٤٠ ـ ٣٦١ .

وما يهمنا فى هذا الخصوص هو أن ننبه إلى ماقد يوجد من تعارض بين المطالب والفروض القانونية وبين مطلب الفاعلية والكفاءة فى تحقيق الواجبات فيجب أن نتوقع أنه كلما زاد الاهتمام والتركيز على النواحى القانونية وبولغ فى منطق ضمان حقوق الأفراد من ناحية ، كلما قل الاهتمام من ناحية أخرى بالنواحى الإدارية الفنية والتى من شأنها أن تساعد على تحقيق الواجبات بفاعلية عالية . فقد تؤدى المغالاة فى الضمانات الإجرائية القانونية فى منظمة ما إلى اتجاه السلوك الإداري والتنظيمي بها إلى التركيز على المحافظة على الشكل القانوني والمشروع لتصرفاتها ، مما يؤدي ذلك بدوره إلى الميل نحو الأخذ بنظام الرقابة المركزية المتشددة ، وسلب الوحدات التنفيذية بمواقع العمل المختلفة كل الحرية فى إصدار القرارات ، أو التصرف دون الرجوع إلى السلطة المركزية ، وذلك حتى يمكن إحكام السيطرة على سلوك الموظفين . علاوة على ذلك فقد تسود الشكلية المفرطة مما يدعو الموظف العام إلى أن يلجأ إلى تجنب الخط القانوني دائماً والعمل على الالتزام بالشكليات القانونية ، غافلاً الاعتبارات الفنية وإحداث الآثار الاجتماعية التى يستهدفها المجتمع مع نشاطه وقراراته .

ثالثاً : كما توجد عوامل سلبية أخرى ترجع أسبابها إلى النظام القانوني المقنن للموظفين العموميين فمن المعلوم ان الخدمة المدنية فى أغلب الدول[1] ، تخضع لنظام ولوائح قانونية كانت نتاجاً للتطور التاريخي للوظيفة العامة ... فقد اتسمت الوظيفة العامة قديماً بطابع السلطة والقهر لا بطابع الخدمة العامة ، وكان من نتيجة ذلك أن أصبح التعيين فى الوظائف العامة حكراً على الطبقات الاجتماعية العليا فى المجتمع ، كما انتشرت فى مجال التعيين والترقية والنقل المحسوبية والرشوة وساد الفساد فى كثير من أمور الموظفين العموميين .

وقد كان طبيعياً إزاء ذلك أن تضمنت قوانين الخدمة المدنية بالدول المختلفة العديد من القواعد التى تضمن تحقيق المساواة بين الموظفين مثل : المساواة فى التعيين ، والأجور والترقية عند تماثل الظروف ، كما قد وضعت العديد من الضوابط التى تهدف إلى تجنب مايشوب القرارات المتعلقة بشئون الموظفين من سوء استخدام ، والذى عرفته الوظيفة العامة فى الماضي ومن الأمثلة الواضحة على ذلك قواعد التعيين والنقل والترقية والتأديب والعزل أو إنهاء الخدمة .

وفوق ذلك فقد اقتضى تغيير النظر إلى الوظيفة العامة واتسامها بطابع الخدمة العامة إلى وجود قواعد تؤمن استقلال الموظف العام وتجعله بمنأى عن السياسة الاعتبارات الحزبية ، مثل القواعد التى تؤمن الموظف فى عمله من حيث المرتب والعلاوات .

ورغم أن لهذه القواعد والنظم القانونية مردودات إيجابية هامة بالنسبة لتأمين حقوق الموظف غير أنها فى الوقت ذاته إطار مقيد لمرونة وفاعلية الجهاز الإداري . كما أن بعض هذه النظم القانونية للوظيفة العامة تؤثر سلبياً فى كثير من الأحيان على الدوافع لدى الموظفين العموميين نحو الأداء المثالي الفعال ، على سبيل المثال نظام مهنة الوظيفة الذى يقتضى بتدرج الموظف من أول السلم الوظيفي إلى الوظائف الأعلى حتى بلوغه سن التقاعد . وما يترتب عليها من نظم الترقية بالأقدمية والعلاوات السنوية التلقائية .

ولايتسع المجال هنا للتعرض تفصيلياً لهذه القواعد فهى تحتاج إلى دراسة تحليلية مستقلة تتعدى هدف هذا البحث وتخرجه عن إطاره المحدد .

وما يجب تأكيده هنا هو أن الاتجاه الملموس فى عديد من قوانين الخدمة المدنية وبصفة خاصة فى الدول النامية يميل إلى تغليب فكرة ضمان حقوق الموظفين على اعتبارات التقنية المتعلقة بالأهداف الإدارية والتنظيمية الأخرى .

رابعاً : وأخيراً .. فمن العوامل المؤثرة سلبياً على منظمات الجهاز الإداري ـ فضلاً عن ذلك ـ ما يفرض عليها من قواعد ونظم مالية .. فبهدف توجيه وتنسيق المال العام إيراداً وإنفاقاً ، وترشيد استخدامه ، تتدخل الهيئات السياسية العليا بإصدار قوانين ولوائح مالية مختلفة يتم بمقتضاها وضع قيود مالية على حرية منظمات الجهاز الإداري فى استخدامها للأموال العامة . ومرد تدخل الهيئات السياسية هو أن مايخصص من موارد مالية لهذه المنظمات يشكل عبئاً مالياً كبيراً على الميزانية العامة للدولة ، كما أن تزايد نفقات هذه المنظمات واستهلاكها من الأموال العامة قد يؤثر على متطلبات الانفاق الاستثماري لمشروعات التنمية . فمن الوجهة السياسية ، يعد حسن توزيع النفقات العامة وترشيدها عاملاً هاماً فى تحقيق أهداف الدولة الاجتماعية والاقتصادية المنشودة .

ومن هنا تتدخل السياسة العليا فى الدولة كافة فى وضع إطار مالى لا يجوز لمنظمات الجهاز الإداري الخروج عليه ، والذى يتمثل عادة فى قيود مالية عديدة تختلف شدتها من دولة إلى أخرى ـ تحد من حرية هذه المنظمات فى استخدامها لاعتماداتها المالية وتنظيم نفقاتها ، وذلك مثل تحديد بنود الانفاق ومنعها من التصرف فى المبالغ المعتمدة إلا للغرض الذى اعتمدت من اجله وحظر نقل مبالغ معتمدة

---

(١) يتم التفرقة بين اتجاهين مختلفين لنظم الوظيفة العامة هما : النظام الأمريكى والنظام المهنى والذى يسود التشريعات الأوروبية مثل ألمانيا الاتحادية وفرنسا وانجلترا . وينحصر الخلاف بين النظامين فى أن النظام الأمريكى لا ينظر إلى الوظيفة العامة على أنها نظام يجب أن يخرج عن المألوف فى القانون الخاص فهو بذلك لا يضع لها نظاما قانونيا مستقلا كما هو الحال فى النظام الأوروبى . وهكذا فإننا نقصد هنا النظام الأوروبى والذى تأخذ به معظم الدول (بصفة خاصة الدول العربية) للتفرقة بين النظامين راجع الأستاذ الدكتور سليمان الطماوى ـ مبادىء علم الإدارة العامة . دار الفكر العربى ـ القاهرة ١٩٧٩ ـ ص ٣٠٩ ومابعدها ـ وللتفصيل راجع أيضا د . عبد الحميد حشيش دراسات فى الوظيفة العامة فى النظام الفرنسى ، دار النهضة العربية القاهرة ١٩٧٧ ص ١٣ ـ ٢١ .

من فرع إلى فرع آخر أو من باب إلى باب آخر إلا بعد اتخاذ إجراءات معينة(١) .

ويتضح مما سبق أن منظمات الجهاز الإداري لا تتمتع بالمرونة الكافية في استخدام مواردها المادية كما هو الحال بالنسبة للمنظمات ذات النفع الخاص . ومن ثم يتعثر طريقها نحو تحقيق كفاءة إنتاجية عالية .

ويتضح من استعراض اهم العوامل السلبية المؤثرة في نجاح منظمات الجهاز الإداري أن هناك إهمالا لبعض الأهداف لصالح هدف تنظيمي آخر ، أي أنه لايتم الموازنة السليمة بين الأهداف التنظيمية ولايراعى الترابط بينهما بما يتناسب مع طبيعة ونوع نشاط كل منظمة والظروف البيئية المحيطة بها ، ومن ثم فإنه من الخطأ إغفال إحدى الأهداف لحساب هدف آخر بحجة وجود تعارض أو عدم تجانس بينهما فمهمة التنظيم هنا هو إحداث التوائم والتوازن وليس التهرب من ذلك بإهمال أحدهما على حساب الآخر .

خاتمـــــة :

تابعنا خلال هذه الدراسة القصيرة دراسة موضوع متشابك يشوبه الغموض أحياناً أو النقص أحياناً أخرى وقد كان همنا في الدرجة الأولى أن تحدد بشكل واضح الأهداف الإدارية والتنظيمية لمنظمات الجهاز الإداري التي يتسم بطبيعة متميزة عن منظمات القطاع الخاص .

فمن الثابت أن وضوح الأهداف والتعرف على أوجه الارتباط والتداخل بينهما من أهم الأسس التى يبنى عليها نجاح أي نشاط . فوضوح الأهداف الإدارية والتنظيمية له مردودات عملية أهمها :

(أ) تسهيل عملية اختيار الوسائل والإجراءات التنفيذية المناسبة والمنصبة على تحقيقها . فعدم وضوح الأهداف يؤدى بالتالى إلى أن عملية اختيار الوسائل والأدوات عملية صعبة وغير موضوعية .

(ب) إن دراسة الأهداف لأية منظمة وتحليلها يكشف عن أوجه التكامل أو التعارض بينهم ويتحقق هذا التكامل عندما يكون تحقيق أحد الأهداف عاملاً مساعداً لتحقق هدف آخر من الأهداف المختلفة في التنظيم ، كما يتحقق التعارض إذا ماترتب على تحقيق أحد هذه الأهداف إعاقة الوفاء بهدف آخر من أهداف هذا التنظيم .

(جـ) إن وضوح الأهداف قد يحقق دافعاً للقائمين على المنظمات في تقييم الأدوات ، والإجراءات المطبقة في التنظيم واستبعاد غير الصالح منها .

وقد أوضحنا في هذه الدراسة باختصار شديد النظريات الإدارية والتنظيمية التى كشفت عن تعدد الأهداف الإدارية والتنظيمية . كما عالجنا في مبحث مستقل طبيعة تنظيمات الجهاز الإدارى ومايميزها عن منظمات القطاع الخاص واستخلصنا من ذلك الأهداف الإدارية والتنظيمية الواجب على هذه المنظمات العمل على تحقيقها وذلك دون إغفال وزن وأهمية كل من هذه الغايات بالنسبة لنشاط كل منظمة وظروفها البيئية المحيطة بها .

---

(١) راجع مثلا المرسوم الملكى رقم (م/٢٧) الصادر بتاريخ ١٣٩٢/٦/٢٩ هـ والخاص بقواعد الميزانية العامة بالمملكة العربية السعودية ، حيث ينص على مايلى :
- وجوب صرف النفقات وفق الميزانية والتعليمات الخاصة بها .
- عدم جواز نقل مبلغ معتمد من فصل إلى فصل إلا بقرار مجلس الوزراء .
- حظر نقل مبلغ معتمد من فرع إلى فرع أو من باب إلى باب إلا بقرار من وزير المالية والاقتصاد الوطنى .
- عدم جواز النقل لأحد بنود الميزانية (رئيسية أو فرعية) بما يجاوز الاعتماد الأصلى للبند المنقول إليه ، إلا بموافقة رئيس مجلس الوزراء وبعد أن تقدم اللجنة المالية بمجلس الوزراء رأيها في ذلك .
- حظر استعمال الاعتماد في غير ماخصص له ، أو إصدار أمر بالصرف بما يجاوز الاعتماد المقرر ، أو الارتباط بأى مصروف ليس له اعتماد في الميزانية بما يجاوز المعتمد لها .
- المنع المطلق للتعيين أو ترقية الموظفين والمستخدمين إلا في الوظائف المعتمدة في الميزانية .

كما ينص القانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ بشأن الموازنة العام في ج . م . ع في مادته ٢٣ على أنه لا يعفى وجود اعتماد في جداول استخدامات الموازنة من الالتزام بأحكام القوانين واللوائح المعمول بها سواء كان ذلك متعلقا بتنظيم السلطة المالية والنظام المحاسبى ، ومايتطلبه تنفيذ الموازنة من إجراءات .

وتنص المادة ٢٤ على أنه لا يجوز تجاوز اعتمادات اى باب من الأبواب المختلفة او استحداث نفقات غير واردة بالموازنة إلا بعد الرجوع إلى وزارة المالية والاقتصاد والتجارة الخارجية وموافقة مجلس الشعب وصدور القانون الخاص بذلك ويجوز إجراء النقل ، داخل اعتمادات الباب الواحد طبقا للشروط والأوضاع التى تحددها اللائحة التنفيذية .

وقد خصصنا مبحثا مستقلا لتحليل اهم العوامل السلبية التى تعوق تحقيق هذه الأهداف الإدارية والتنظيمية وهى :

١ - إغفال أوجه الارتباط بين المتغيرات المختلفة التى تؤثر على المنظمات فكثيرا مايحدث عمليا التركيز على إحدى هذه المتغيرات وتطويرها دون مراعاة المؤثرات المتبادلة بينها وبين المتغيرات الأخرى .

٢ - تغليب الاعتبارات القانونية على الاعتبارات الفنية فى تنظيم وإدارة منظمات الجهاز الإدارى بهدف الإقلال من فرص التعسف والتمييز فى استخدام الامتيازات والسلطات التى تتمتع بها هذه المنظمات .

٣ - تغليب فكرة ضمان حقوق الموظف العام على الاعتبارات الفنية المتعلقة بالفاعلة والكفاءة والاقتصاد ، مما شل العمل فى كثير من المنظمات .

٤ - وأخيرا تشكل النظم والقواعد المالية علاوة على ذلك عاملاً سلبيا مباشرا يؤثر على كفاءة منظمات الجهاز الإدارى .

وقد طالبنا بضرورة الموازنة بين الاعتبارات المختلفة سواء الفنية او القانونية أو المتعلقة بالعنصر البشرى .

قائمة المراجع

د . إبراهيم درويش ، الإدارة العامة فى النظرية والممارسة ، دار النهضة العربية الطبعة الخامسة ، القاهرة ١٩٨٢ .

د . إبراهيم درويش ود . محمد حسين يس : المدخل المعاصر إلى وظائف التنظيم القاهرة ١٩٧٥ .

د . أحمد رشيد : السياسة والإدارة ، فى مجلة العلوم الإدارية العدد ٣/٧٦ .

— العملية الإدارية من خلال تحليل النظم - بحوث معهد الإدارة العامة الرياض ١٤٠٠هـ .

— التنظيم الإدارى وتحليل النظم - الطبعة الثالثة دار الشروق جدة .

د . سليمان محمد الطماوى : ضمانات الموظفين بين النظرية والتطبيق ، مجلة العلوم الإدارية ، العدد ١٩٦٩/١ .

— مبادىء علم الإدارة العامة ، دار الفكر العربى ، القاهرة ١٩٧٩ .

د . سيد الهوارى : الإدارة ، الأصول والأسس العلمية ، الطبعة الرابعة القاهرة ١٩٧٠ .

— التنظيم ، الهياكل والسلوكيات والنظم ، مكتبة عين شمس ، الطبعة الثانية ، القاهرة ١٩٨٠ .

د . عبد الكريم درويش ، د . ليلى تكلا : أصول الإدارة العامة ، الطبعة الثانية مكتبة الأنجلو المصرية القاهرة ١٩٧٢ .

د . على السلمى : الإدارة العامة ، مكتبة غريب القاهرة ، ١٩٨١ .

المراجع الأجنبية

— Leavitt, H.J. Management Accounting to teask organizational Differentiation, in Management international, 1962, I .

— Iuhmann, N. : Politische Planung, Aufsätze zur Soziologie von Politik und verwaltung, Oplanden, 1971 .

— Becker, U.: Zweck und mass der Organisation, in Handbuch der verwaltung, Heft, 3.1, Berlin, 1976 .

— Hoffman, F., : Begriff der Organisation, Handwörterbuch der Organisation Stuttgart, 1980, S. 1425 ff .

— Kubler, Hartmut : Organisation und führung in Behörden Band I, 3. Anflage, Stuttgart, 1978 .



ضمانات تحصيل الضرائب فى

تقـديم :

تعتمد الدولة فى الحصول على إيراداتها العامة أساساً على الضرائب التى تفرض على المكلفين فى الدولة ، ويتم تحصيلها بالطرق والكيفية التى تحددها القوانين التى تصدر فى هذا الشأن . وتعد الضرائب على اختلاف أنواعها أحد المصادر الرئيسية للإيرادات العامة فى الدولة ، وهذا أمر متعارف عليه فى كافة دول العالم .

ولقد مر القانون الضريبى المصرى بفترة حاسمة فى تاريخه إبان عام ١٩٣٩م إذ كانت مصر تعتمد فى تمويل ميزانيتها أساساً حتى هذا التاريخ على ضريبتى الأطيان والمبانى وبعض الضرائب غير المباشرة وعلى الأخص الضرائب الجمركية ويرجع ذلك إلى وجود نظام الامتيازات الأجنبية التى كانت آفة فى جبين المجتمع المصرى حيث كانت تحمى الأجنبى من الخضوع للأنظمة والقوانين المعمول بها ، وفى عدم خضوعهم لأى ضرائب تفرض فى مصر طبقاً لما استقر عليه أحكام القضاء المختلط حينئذ ، وعلى الرغم من استقلال البلاد فى عام ١٩٢٢م إلا أنه كان استقلالاً منقوصاً ، لأن نظام الامتيازات الأجنبية عاق حرية هذا الاستقلال . ودخلت الحكومة المصرية فى مفاوضات انتهت باتفاقية مونترو فى ٨ مايو ١٩٣٧ ، والتى نصت على إلغاء الامتيازات الأجنبية فى مصر ، وصدر القانون ١٤/١٩٣٩ بتاريخ ١٩٣٩/١/٢٣ بفرض ضرائب نوعية على فروع الدخل التى لم يسبق فرض ضرائب عليها ، وقد أخذت مصر بنظام الضرائب النوعية والذى بموجبه يحدد كل نوع من الدخل طبقاً لمصدر الحصول عليه ، ثم تفرض ضريبة مستقلة ، ومختلفة على كل نوع من الدخل على حدة ، وعلى الرغم من التدخل التشريعى المستمر من المشرع والذى كان آخره القانون ١٥٧ / ١٩٨١م[1] فلا زالت الضريبة النوعية هى الأساس وإن وجدت بعض مظاهر الاتجاه البطىء إلى الضريبة الموحدة .

وإذا كانت النظرة إلى الضرائب قد تغيرت مع تطور وظيفة الدولة حيث أصبحت الضرائب تستخدم كوسيلة لتحقيق العدالة الاجتماعية والمساهمة فى التنمية الاقتصادية بالإضافة إلى كونها مصدراً هاماً لتمويل النفقات العامة ، رغم كل ذلك فإن الضريبة لا تستطيع أن تلعب هذا الدور الخطير مالم يتم تحصيلها وإلا أصبحت أرقاما تضاف إلى مايسمى بمبالغ تحت التحصيل أو متأخرات ضريبية وانتهى أمرها فى الغالب الأعم إلى مايسمى بالإسقاط الضريبى . ويرجع ذلك إما إلى رغبة الممول فى التهرب وبالتالى عدم وجود مايمكن الحجز عليه سداداً للضرائب ، وإما لفداحة التقدير ومغالاته مما ألجأ الممول إلى الإفلاس أو إنهاء النشاط ، الأمر الذى يلقى على جهاز التحصيل بمصلحة الضرائب أهمية كبرى على الرغم من أن هذا لا يأخذ حقه كاملاً كما يجب ، ولا يتم التحصيل إلا بإجراءات نص عليها القانون تنتهى بإصدار الورد .

وحتى نحقق المرجو من هذا البحث أثرنا إجراء استقصاء ميدانى عن أسباب التخلف والتقاعس فى تحصيل الضرائب آخذين طريق المنفذ[2] والممول تحقيقا لوجهتى النظر ووصولا إلى الصالح العام .

لهذا نقسم هذا البحث إلى :

أولا : طبيعة ورد الضريبة .

ثانيا : ضمانات التحصيل فى القانون الضريبى المصرى .

ثالثا : الاستقصاء الميدانى .

رابعا : النتائج والتوصيات .

أولا : طبيعة ورد الضريبة

لا يتم تحصيل الضريبة إلا بمقتضى سند قانونى يخول للمختص اتخاذ الإجراء اللازم لتحصيل الضرائب لصيرورتها واجبة الأداء . وقد تكفل القانون بتحديد هذا السند حيث نص القانون ١٤/١٩٣٩[3] على أن يكون تحصيل الضرائب بموجب أوراد واجبة التنفيذ ... » ونص القانون ١٩٨١/١٥٧[4] على أن يكون تحصيل الضرائب ومقابل التأخير المنصوص عليه فى هـذا القانـون بمقتضى أوراد واجبة التنفيذ .. » .

ومعنى ما تقدم فإنه منذ القانون رقم ١٤/١٩٣٩ حتى الآن يعد الورد الأساسى القانونى لتحصيل الضريبة . فما هى طبيعة ورد الضريبة .

إن كلمة ورد اصطلاحية[5] وردت فى القانون ١٤/١٩٣٩ حيث قرر : يكون تحصيل الضرائب بموجب أوراد واجبة التنفيذ تصدر باسم من هم ملتزمون قانونا بتسديدها للخزانة بغير إخلال بما قد يكون لهم من حق الرجوع على من هم مدينون بها ، وتوقع هذه الأوراق من الموظفين

القانون المصرى

د . أحمد ماهر عز
أستاذ مشارك ـ كلية الحقوق ـ جامعة الزقازيق
وكليـة الشريعة بالرياض

الذين تعينهم اللائحة التنفيذية »[٦] .

وقد قامت اللائحة التنفيذية للقانون ١٤/١٩٣٩ سواء فى صورتها الأولى أو فى التعديلات اللاحقة لها[٧] بتحديد أن الورد عبارة عن ورقة يجرى بمقتضاها تحصيل الضريبة أى أنها ورقة من أوراق إجراءات التنفيذ .

وقد عنيت اللائحة التنفيذية بوضع نموذج لهذه الورقة بحيث أصبح على رجل الضرائب اتباع هذا النموذج عند إصدار هذه الورقة وملء بياناتها بكل دقة حتى تستوفى الشكل الذى حدده القانون وإلا تعرض للبطلان لأن المشرع أحال إلى اللائحة التنفيذية فى صلب القانون ، واللائحة حددت الشكل الملزم ، والبيانات التى استلزمتها اللائحة التنفيذية تنحصر فى وجوب ذكر اسم الممول وعنوانه والنشاط ومقدار الأرباح التى تم ربطها ربطاً واجب الأداء ، والأساس فى الربط ومقدار الإعفاء المسموح به كحد للكفاف والأعباء العائلية ومقدار الضريبة المقررة تطبيقاً للقانون ، ثم إلى جانب هذه البيانات يجب أن تزيل بأمر موجه إلى المحصلين والصيارف ليقوموا بقبول هذه الضريبة عند عرضها من الممول عليهم ثم توريدها لخزانة الحكومة وقد أشارت اللائحة التنفيذية[٨] إلى ضرورة توقيع الورد من الموظف المختص بعد استيفاء البيانات السابقة تأكيداً للمبدأ القائل إن دين الضريبة محمول وليس مطلوبا بمعنى أن الممول يعد مسئولا مسئولية كاملة عن تسديد دين الضرائب فى مقر مصلحة الضرائب استنـاداً إلى الإجراءات القانونية التى تمت .

وعلى ضوء ما تقدم لا يمكن أن نعتبر ورد الضريبة مجرد إجراء يقصد به مطالبة الممول بأداء الضريبة وإنما هى أيضا إعلان للممول بأن أوامر مصلحة الضرائب قد صدرت إلى المحصلين بقبول هذه الضريبة وأن على الممول حمل دين الضريبة إلى مقر مصلحة الضرائب حتى لا يصبح من حقها اتخاذ إجراءات تنفيذية كما يحدث فى دين الأفراد بعضهم البعض من اشتراط مطالبه رسمية[٩] .

ولم يعد القانون ١٥٧/١٩٨١[١٠] ماجاء بالقوانين السابقة والقانون ١٤/١٩٣٩ والقوانين اللاحقة له سوى أنه أضاف مقابل التأخير عن سداد الضرائب ليصبح تحصيلها بنفس طريقة تحصيل الضرائب .

وقد حددت اللائحة التنفيذية للقانون ١٥٧/١٩٨١ من يوقع على الأوراد حيث قررت[١١] « تصدر الأوراد التى يتم بها تحصيل الضرائب ومقابل التأخير موقعاً عليها من مأمور بطاقات الحساب الجارى ومراجعة الحجز ووكيل المأمورية لشعبة الحجز ورئيس المأمورية ويكون ذلك على النموذج رقم ٣ ، ٤ ضرائب ، ٨ ضرائب عامة- للأشخاص الطبيعيين ورقم ٣ ، ٤ ضرائب شركات اموال لشركات الأموال .

وقد يثور السؤال الآتى :

إذا حدث خطأ مادى فى ورد الضريبة ، فما هو حدود الميعاد الجائز الطعن خلاله بطلب تصحيح هذا الخطأ ؟

من الواضح كما سبق أن ورد الضريبة قرار إدارى كأى قرار إدارى معرض للخطأ فى البيانات ، ويمكن القول إن القانون الضريبى قد قضى عند تحديد الضريبة المطلوبة من الممول مراعاة ثلاثة عوامل :

العامل الأول : مقدار الأرباح الذى تحدده مصلحة الضرائب طبقا للطريق الذى رسمه القانون فى هذا الصدد .

العامل الثانى : استبعاد مبلغ من هذا الربح باعتباره يمثل الحد الأدنى اللازم للمعيشة والأعباء العائلية طبقا للقانون .

العامل الثالث : تحديد نسبة معينة من وعاء الضريبة طبقا لما ورد فى القانون ذاته تعد الضريبة المستحقة .

ويعد العامل الأول الناحية الموضوعية لأى نزاع ينشأ بين مصلحة الضرائب والممول ، ومن ثم فقد نظم القانون ورسم الإجراءات التى تتبع عند قيام النزاع بين المصلحة والممول ، فحدد مواعيد الطعن ورسمت اللائحة التنفيذية طريق الإعلان فوضعت لذلك نموذجا خاصا أسمته نموذج ١٩ ، ويتضح من الإطلاع على هذا النموذج أنه قد ذيل بقرار صيغته كالآتى :

قد ربطنا عليكم الضريبة طبقا لنص المادة ٤٥ من القانون على أساس أن أرباحكم فى خلال السنة من إلى قد بلغت ويصبح هذا الربط نهائيا إذا لم تطعنوا فيه خلال شهر من تاريخ إخطاركم طبقا لأحكام المادة ٥٢ من القانون ١٤/١٩٣٩ المشار إليه ، وفيما يلى عناصر الربط المذكور ..

وتفضلوا .

مأمور الضرائب .

وقد قصد المشرع من المادة ٤٥ من القانون[١٢] أن يحصر النزاع على تحديد الربح فقط وانعكس ذلك على واضعى اللائحة الذين اعتبروا أن النموذج ١٩ ماهو إلا إعلان عن مقدار الربح ومعنى ذلك أن المشرع قصر الميعاد المحدد للطعن على النموذج ١٩ فى حدود تحديد الأرباح فقط[١٣].



ضمانات تحصيل الضرائب فى القانون المصرى

وإذا قيل أن الشارع جعل هذا الميعاد مضروبا للطعن فى كل عناصر ربط الضريبة حينما حتم إعلان الممول بالضريبة على النموذج ١٩ فإن هذا القول مردود عليه بأن الشارع نظم إجراءات النزاع عن الأرباح والربط الذى يتم عن هذه الأرباح طبقا للقانون[١٤] فقط . أما العاملان الثانى والثالث ومايثور بشأنهما من نزاع وهما حدا الكفاف والأعباء العائلية والنسبة المئوية للضريبة فلم تتناول المادة ٤٥ تنظيم إجراءات النزاع بشأنهما فقد تركهما الشارع استنادا إلى انهما مجرد عملية حسابية طبقا للقواعد التى رسمها القانون .

فإذا حدث خطأ فى الضريبة المعلن بها الممول على النموذج ١٩ فى أحد هذين العنصرين ثم مضى شهر من تاريخ إعلان الممول أو أكثر فإن حق الممول فى طلب تصحيح حساب الضريبة يظل قائما لأن التصحيح لا يعد طعنا فى نموذج ١٩ وإنما استنادا إلى القواعد العامة فى قانون المرافعات تعد دعوى مبتدأة ، حيث نص قانون المرافعات على[١٥] « تتولى المحكمة تصحيح مايقع فى حكمها من أخطاء مادية بحتة كتابية أو حسابية ، وذلك بقرار تصدره من تلقاء نفسها أوبناء على طلب أحد الخصوم من غير مرافعة » وعلى ذلك فإن المشروع فى القانون ١٤/١٩٣٩ قصد إخراج النزاع من الأعباء العائلية ، وكافة الأخطاء الحسابية الأخرى التى لا تتعلق بذات رقم الأرباح من نطاق الميعاد المضروب فى المادة ٤٥ من القانون ١٤/١٩٣٩ ، وليس معنى ذلك أن هذا الحق يظل مفتوحا إلى مالا نهاية وإنما هو محدد طبقا للمادة ٩٧ من القانون ١٤/١٩٣٩ والمواد ١٩١ ، ١٥ ، مرافعات بمدة خمس سنوات من تاريخ الدفع للمبالغ المدفوعة خطأ[١٦].

وكان على المشرع أن يحسم هذا النزاع ، فنص على تكوين لجنة تسمى لجنة إعادة النظر فى الربط النهائى[١٧] ، ثم جاء القانون ١٥٧/١٩٨١ مواكبا للتعديل الذى ورد فى القانون ١٤/١٩٣٩ حيث نص على[١٨] « يجوز تصحيح الربط النهائى المستند إلى تقدير المأمورية أو قرار لجنة الطعن ، بناء على طلب الممول خلال خمس سنوات من التاريخ الذى أصبح فيه الربط نهائيا وذلك فى الأحوال الآتية : ثم أوردت المادة اثنتى عشرة حالة منها عدم تطبيق الإعفاءات المقررة ، الخطأ فى سعر الضريبة .. الخ .

والمفروض عند التعديل التشريعى أن يستجيب المشرع لتغطية الثغرات القانونية ، ولكى هذه المادة جاءت مطابقة للمادة ٩٣ فقرة ٥ من القانون ١٤/١٩٣٩ فيما عدا حذف الخطأ فى سنة الأساس لإلغاء الربط الحكمى ومن ثم لم يعد لها مبرر ، بينما لازال السؤال قائما : إذا حدث خطأ حسابى أو فى الأعباء العائلية لماذا ترفع يد المصلحة عن تصحيح هذا الخطأ ويصر القانون على ضرورة تقديم طلب من الممول إلى المصلحة على الرغم من مخالفة ذلك لقانون المرافعات التى تجيز للقاضى تصحيح الخطأ المادى من نفسه أو بناء على طلب[١٩] ، وهذا يتفق والمنطق والعدالة ، الأمر الذى كان يجب على المشرع أن يضيف « من نفسها أو بناء على طلب الممول » وخاصة أن الضرائب تقوم على العدالة الاجتماعية وطبيعة عمل مأمور الضرائب لا تقتصر على الجباية وإنما هو قاض مال عليه أن يفصل بالحق والعدل ، فإن أخطأ ماديا وهذه طبيعة البشر فلا أقل من أن يصحح خطأه بنفسه سواء أكان الممول عالما بذلك أم لا ، وسواء أكان طاعنا أم لا .

ولقد سار المشرع نفسه على هذا المنهج فى نفس القانون إذ أورد فى الربط الإضافى « وفى جميع الأحوال يكون للمصلحة من تلقاء نفسها أو بناء على طلب الممول تصحيح الأخطاء المادية والحسابية دون غيرها »[٢٠]

ثانيا : ضمانات التحصيل فى القانون الضريبى المصرى :

تعد مصلحة الضرائب مثل غيرها من الدائنين صاحبة الحق فى التنفيذ على أموال مدينها وهو مايعبر عنه بالضمان العام ومن ثم فلها أن تنفذ على جميع أموال الممول منقولة كانت أم عقارية استيفاء لحقها وهذا الحق قرره القانون المدنى المصرى حيث نص على الآتى[٢١] « أموال المدين جميعها ضامنة للوفاء بديونه وجميع الدائنين متساوين فى هذا الضمان إلا من كان له منهم حق التقدم طبقا للقانون » وبالإضافة إلى هذا الضمان العام أعطى قانون الضرائب الدين المستحق على الممول امتيازا فى التحصيل حيث نص على « تكون الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة للحكومة بمقتضى هذا القانون دينا ممتازا على جميع أموال المدينين بها أو الملزمين بتوريدها إلى الخزانة العامة بحكم القانون[٢٢] » . مع العلم بأن هذا الحق مقرر طبقا للقانون المدنى الذى نص على « المبالغ المستحقة للخزانة العامة من ضرائب ورسوم وحقوق أخرى من أى نوع كان يكون لها امتياز بالشروط المقررة فى القوانين والأوامر الصادرة فى هذا الشأن وتستوفى هذه المبالغ من ثمن الأموال المتعلقة بهذا الامتياز فى أى يد كانت قبل أى حق آخر ولو كان ممتازا أومضمونا برهن رسمى عدا المصروفات القضائية[٢٣].

وإذا كان الأصل فى الوفاء أن يقوم الممول بسداد الضرائب متى كانت الضريبة واجبة الأداء ، فإن الواقع يقول غير ذلك ، إذ الملاحظ أن المتأخرات الضريبية فى ارتفاع مستمر ، وأن رغبة الممول فى السداد الطوعى أو الاختيارى للضريبة لا يشكل إلا نسبة لا تذكر من المجتمع الضريبى الأمر الذى يلقى على عاتق مصلحة الضرائب مهمة مباشرة حقها فى التحصيل بالطريق الإدارى ، ومما لاشك فيه أن الإدارة الخبيرة التى تعتمد على تقوية جهازها الضريبى تحقق الأهداف المرجوة من الضرائب حتى ولو وجد قصور فى التشريع[٢٤] فالتشريع وحده ليس كافيا

لتحقيق الكيان الضريبى حتى ولو كان تشريعا على أحسن مايكون من الدقة والاتقان وإنما يجب أن يصاحبه تنظيما إداريا يتولى مهمة وضع القانون موضع التنفيذ يسمى الجهاز الضريبى[٢٥]، لأن التنفيذ الجيد للتشريع يقوى الإحساس لدى دافع الضريبة بأهمية مساهمته ويؤكد نجاح الكيان الضريبى[٢٦]، وقد ضرب البعض المثل للكيان الضريبى بكرسى يرتكز على ثلاث قواعد لو تجاوزت إحداهما الأخرى لحدث خلل أدى إلى اهتزازات عنيفة هذه القواعد هى الدعامة التشريعية ، والدعامة التنفيذية والدعامة القضائية[٢٧].

وقد منح القانون[٢٨] لمصلحة الضرائب حق توقيع الحجز على أموال مدينها أيا كان نوعها وأجاز لها توقيع أحد الحجوز الآتية :

١ ـ الحجز المنقول .

٢ ـ الحجز العقارى .

٣ ـ حجز ما للمدين لدى الغير .

٤ ـ كما كفل القانون لمدير عام مصلحة الضرائب استثناءات من أحكام قانون المرافعات أن يصدر أمراً بحجز الأموال التى يرى استيفاء الضرائب منها تحت أى يد كانت حجزا تحفظيا[٢٩].

ولأحكام مراقبة الحجوز وسلامة تأجيل البيع ولضمان صحة الإجراءات التى تمنع السقوط بالتقادم ، ومن ثم ضياع حق الدولة وضع القانون ١٩٥٥/٣٠٨ إجراءات يلزم اتباعها الأمر الذى يوجب إلقاء بعض الأضواء على كل حجز من الحجوز السابقة .

١ ـ الحجز على المنقول لدى الممول :

حدد القانون الإجراءات واجبة الاتباع فى حجز المنقول أهمها :

- وجوب إعلان الممول المدين أو من ينوب عنه بالأداء والإنذار بالحجز فإن لم يستجب قام مندوب الحجز بتوقيع الحجز على المنقولات المملوكة للمدين[٣٠].
- إذا وجدت المنشأة مغلقة فلا يجوز كسر الأبواب أو الأقفال إلا بحضور أحد مأمورى الضبطية القضائية ويوقع منه على محضر الحجز وإلا عد باطلا[٣١].
- يجب أن يشتمل محضر الحجز على سجل واقعى بما يحدث من إجراءات واعتراضات وأن يشتمل على كافة الإجراءات التى قام بها مندوب الحجز مع وصف شامل للحجوز عليه وساعة الحجز مع تحديد ساعة وموعد البيع[٣٢].
- إذا كانت المحجوزات عرضة للتلف جاز بيعها فى يوم الحجز والأيام التالية[٣٣].
- يجب أن يوقع على المحضر المدين أو من ينوب عنه ومندوب الحجز وشاهدين والحارس وتسلم صورة من كل إلى المدين أو من ينوب عنه وأخرى للحارس ، وفى حالة الرفض يثبت ذلك ، وتعلق نسخة من محضر الحجز على باب المركز أو القسم أو المأمورية أو دار العمدة أو الشيخ الذى يقع الحجز فى دائرته مع تعليق نسخة ويقوم هذا مقام الإعلان[٣٤].
- إذا وقع الحجز على ثمار ومزروعات قائمة فى الأرض ، فإنه طبقا للقانون لا يجوز الحجز عليها قبل نضجها إلا بفترة زمنية قدرها ٥٥ يوما مع توضيح حدود الأرض ومكانها و ينتظر جنيه من محصول مع إعادة بعد نضجه[٣٥].
- بالنسبة للسبائك الذهبية والمجوهرات يجب أن توصف وصفا دقيقا ويجوز أن تحدد قيمتها بمعرفة خبير إذا رأت المصلحة ذلك ويعد تقرير الخبير مكملا لمحضر الحجز[٣٦].
- إذا وجد مندوب الحجز عملة ورقية تعد حصيلة من المستحق ويسلم عنها ايصال[٣٧].
- يتعين قبل موعد البيع بيومين لصق صورة من محضر الحجز على مكان البيع وأن ينشر فى الصحف وللمصلحة حق تأجيل البيع لأسباب جدية على أن يثبت ذلك فى محضر الحجز ويحدد الموعد الجديد على أن يتم خلال ستة شهور وإلا اعتبر كأن لم يكن .
- قبل الشروع فى البيع يجب جرد الأشياء المحجوزة ، ويتم البيع بالنداء من مندوب الحجز وحضور شاهدين وعلى من يتقدم للمزاد سداد تأمين قدره ١٠٪ وأن يسدد الثمن فورا عند رسو المزاد[٣٨] .
- إذا بيع جزء من المنقولات المحجوز عليها وبلغت القيمة ما يكفى بالمطلوب والمصروفات المستحقة وجب الكف عن المزاد فوراً[٣٩]. ومع ذلك إذا كانت نتيجة البيع أكثر من المستحقات والمصروفات[٤٠] يسلم الزائد إلى المدين أو يودع أحد الخزائن العامة باسمه[٤١].
- يجوز إيقاف البيع أو تأجيله فى الحالات الآتية :

١ ـ إذا قام المدين بالسداد وهنا يرفع الحجز وتسلم المحجوزات للمدين أو الحارس .

٢ ـ موافقة المصلحة على التقسيط .

٣ ـ وجود نزاع قضائى أو صدور حكم[٤٢] .

٤ ـ أشكال إثاره المدين أو الغير[٤٣] .

وقد يثور أحيانا بعض المشاكل خاصة فى حالة وجود حجوزات أخرى ، إما سابقة أو لاحقة على الحجز الموقع من مصلحة الضرائب ، وقد تنبه المشرع لهذا ووضع الحلول المناسبة كما يلى :

- إذا تعددت الحجوز يجب على موقع الحجز الثانى إعلان صورة من محضر الحجز إلى من وقع الحجز الأول مع تبليغ صورة إلى الحارس ويقوم بالبيع الحاجز الأول بعد توحيد موعد البيع
- إذا توقع حجز إدارى ، أولا ثم ،

أعقبه حجز قضائى يتم البيع بالحجز الإدارى ويتم تحصيل الضرائب والمصروفات ويودع الباقى خزينة المحكمة على ذمة الحجز القضائى ، وتفصل المحكمة بين الدائنين الحاجزين على وجه السرعة ، فإذا أسفر التوزيع عن قيمة أقل مما حصل عليها الحاجز الإدارى يلزم برد الفرق إلى خزينة المحكمة .

- إذا توقع حجز قضائى ثم أعقبه حجز إدارى : يتم البيع بمعرفة الحاجز القضائى ويودع المبلغ بالكامل خزينة المحكمة التى تتولى التوزيع .
- إذا توقع حجز إدارى ثم أعقبه حجز إدارى : يتم البيع بمعرفة مندوب الحجز الأول على أن يتم إيداع المبلغ بالكامل خزينة المحكمة للتوزيع مالم يتفق الحاجزان على نسب التوزيع بينهما[٤٤].

٢ - حجز ما للمدين لدى الغير :

قد يكون مدين مصلحة الضرائب دائنا لآخرين فى نفس الوقت ، ومن ثم فقد نظم المشرع الضوابط التى يمكن بمقتضاها استئداء دين الضريبة من دائن المدين وأهم هذه الضوابط[٤٥] :

- أن يتم إعلان المحجوز لديه بالحجز بمقتضى كتاب موصى عليه بعلم الوصول ويتضمن قيمة المبالغ المطلوبة وأنواعها وميعاد استحقاقها[١] .
- يقوم المحجوز لديه بالإقرار بما فى ذمته خلال ١٥ يوما من تاريخ إعلانه بالحجز وذلك بكتاب موصى عليه بعلم الوصول[٤٧] على أن يؤدى ما أقر به خلال ٤٠ يوما من تاريخ الإعلان بمحضر الحجز وبعد ذلك إبراء لذمته فى مواجهة دائنه الأصلى[٤٨] .
- إذا حدث ووقعت بعد إعلان المحجوز لديه حجوزا إدارية أو قضائية فإنه يجب عليه إيداع المبلغ الذى فى ذمته لمدينه خزانة المحكمة المختصة والتى تتولى توزيعه بشرط أن تتم هذه الحجوز خلال ١٥ يوما من تاريخ إعلانه بمحضر الحجز ، أما إذا تجاوزت ١٥ يوما فلا أثر لها على الحاجز الأول[٤٩] .
- إذا لم يقر المحجوز لديه بما فى ذمته خلال الفترة الزمنية التى قررها القانون (١٥ يوما) أو أقر اقراراً استشفت الضرائب بما لديها من بيانات أنه غير صحيح أو امتنع عن تقديم المستندات رفع الأمر إلى المحكمة المختصة[٥٠] التى تلزمه بالدين الأصلى ويتم الحجز على أمواله الخاصة .
- إما إذا أقر المحجوز لديه ولكن لم يقم بالتوريد فى الميعاد جاز الحجز على أمواله الخاصة بقيمة ما أقر به[٥١] .
- وقد ألزم القانون ضرورة إعلان المحجوز عليه (المدين الأصلى) بصورة محضر الحجز الموقع على المحجوز لديه خلال ثمانية أيام من تاريخ إعلانه وإلا اعتبر كأن لم يكن[٥٢] .
- بالنسبة للأسهم والسندات فإنه يتخذ فى مواجهتها إجراءات حجز المنقول ، أما إيراداتها المستحقة أو التى سوف تستحق فى ذمة أشخاص معنوية فإنه تتخذ فى مواجهتها إجراءات حجز ما للمدين لدى الغير[٥٣] .

٣ - الحجز على العقار[٥٤] :

- تبدأ إجراءات الحجز العقارى بإنذار يوجه من الضرائب إلى واضع اليد على العقار أيا كانت صفته ، ويتضمن الإنذار قيمة الضرائب المستحقة ووصف شامل للعقار من حيث القسم والشارع ورقم الملك أو رقم الحوض وحدوده إن كان أرضا زراعية[٥٥] .
- بعد مضى شهر على الأقل من الإنذار يوقع الحجز على العقار ولمندوب الضرائب الحق فى الاستعانة برجال الإدارة لتحقيق الحجز الذى يوقع من المندوب وشاهدين[٥٦] .
- يعلن محضر الحجز إلى المدين فى شخص واضع اليد على العقار مشتملا على كافة البيانات والثمن الأساسى[٥٧] .
- يتم إشهار محضر الحجز العقارى بمكتب الشهر العقارى[٥٨] .
- تلحق إيرادات العقار وثمراته من تاريخ التسجيل وتخصم قيمتها من المستحقات ، وبعد سداد الإيجار للدائن إبراء لذمة المدين ، ومنعا لأى غش أو تدليس لا يعتد بالإيجار المدفوع مقدما إلا فى حدود سنة فى الأراضى الزراعية ، وثلاثة أشهر فى العقارات المبنية وبشرط أن يكون أداء صحيحا[٥٩] .
- ما لم يتم سداد مستحقات المصلحة والمصروفات قبل جلسة البيع يباع العقار بعد شهرين وقبل أربعة أشهر من تاريخ إعلان محضر الحجز أو شهره على أن يتم النشر قبل البيع بثمانية أيام مستوفيا كافة المواصفات ويعلن فى لوحة الإعلانات والجريدة الرسمية ويجوز النشر فى الصحف[٦٠] .
- يجرى البيع بالمزاد بديوان المديرية أو المحافظة التى فى دائرتها العقار بحضور المحافظ أو المدير أو من ينيبه ومندوب المصلحة التى وقعت الحجز[٦١] .
- يجوز تأجيل البيع بالثمن الأساسى لمدة لا تقل عن ٣٠ يوما ولا تزيد

على أربعة أشهر أو أكثر باتفاق الأطراف على أن تتخذ إجراءات النشر للموعد الجديد كما يجوز إيقاف إجراءات البيع لأى سبب كالموافقة على تقسيط المستحقات[٦٢].

- عند الشروع فى بيع العقار.
- يفتتح المزاد بالسعر الأساسى ويدفع كل متزايد ١٠٪ من عطائه تأمين.
- يجب أن يقتصر البيع على جزء من العقار إن أمكن مادام يوفى بالمطلوب يقوم المحافظ بإرساء المزاد على أعلى سعر إذا مضت ٣ دقائق دون مزايدة ويلتزم الراسى عليه المزاد بسداد باقى الثمن فورا وإذا تخلف الراسى عليه المزاد من سداد باقى الثمن فورا أعيد البيع على حسابه بعد إجراءات النشر، فإذا رسى المزاد بأقل من الثمن الراسى به أصلا تحمل المتزايد الأول بالفرق وإذا زاد كانت الزيادة من حق صاحب العقار[٦٣].
- وإذا زاد ثمن البيع عن المستحقات ترد الزيادة إلى صاحب العقار.
- ويحرر محضر بالبيع ويوقع عليه رئيس الجلسة والكاتب مشتملا على سبب البيع وشروطه وبيان العقار حدودا ومساحة وكافة البيانات اللازمة لتسجيله إلى جانب الثمن الأساسى والثمن الراسى عليه المزاد[٦٤].

هذا مع مراعاة أن البيع لا يعد نهائيا إلا بعد مضى عشرة أيام إذ يجوز لأى شخص فى خلال عشرة أيام من تاريخ البيع أن يتقدم بطلب لزيادة ١٠٪ عن الثمن الراسى عليه المزاد ويودع خزينة المحافظة خمس الثمن مع تقرير هذه الزيادة بالقلم المختص بالمحافظة ويتم اتخاذ إجراءات النشر عنها، وإذا تقدم أكثر من عرض بالزيادة فإن العبرة بالعرض الاكبر، فإذا لم يتقدم أحد للشراء بالجلسة الجديدة اعتبر المقرر بالزيادة هو المشترى وعليه سداد باقى الثمن فورا وإلا أعيد البيع على حسابه[٦٥].

- ويراعى أن لا تكرر هذه الإجراءات بمعنى أنه لا تقبل أية زيادة بالعشر على البيع الثانى وقد قصر القانون البيع بالعشر على مرة واحدة فقط[٦٦].
- إذا كانت هناك حقوق مشهرة على العقار المبيع وزاد الثمن الراسى به المزاد عن مستحقات مصلحة الضرائب يودع الزائد خزانة المحكمة الابتدائية الواقع فى دائرتها العقار على ذمة الدائنين والمدين.
- منعا لأى شبه حظر القانون على موظفى المصلحة بالإطلاق وموظفى المحافظة التى يتم فيها البيع الدخول فى المزاد بنفسه أو بواسطة الغير[٦٧].
- بمجرد قيام الراسى عليه المزاد يسدد كافة الالتزامات التى ألقاها القانون على عاتقه ويكون على المصلحة أيضا القيام باتخاذ إجراءات الشهر، وبعد مضى العشرة أيام التى تسمح بزيادة نسبة ١٠٪ وتقوم بتسليم المشترى الصورة الرسمية من محضر البيع وتعتبر سندا تمليكيا ويترتب على البيع تطهير العقار من كافة الحقوق التى عليه[٦٨].
- وإذا كان هناك حجز قضائى على العقار الذى تم الحجز عليه إداريا فإنه تتبع الخطوات الآتية :

١ - إذا أودع الراسى عليه المزاد الثمن خزانة المحكمة تتوقف إجراءات الحجز الإدارى وعلى مصلحة الضرائب التقدم للمحكمة المختصة ببيان تفصيلى عن مستحقاتها وعلى المحكمة بصفة عاجلة فتح باب التوزيع بين الدائنين.

٢ - لا يجوز إعفاء الراسى عليه المزاد من سداد الثمن خزينة المحكمة إذ يلزم بسداده خلال ثلاثة أشهر من تاريخ رسو المزاد فإذا لم يفعل أعيدت إجراءات البيع العقارى فى مواجهته.

٣ - إذا تم الحجز العقارى بعدة صفات وشمل البيع القضائى بعضها ولم يقم التوزيع بتغطية مستحقات مصلحة الضرائب جاز لمصلحة الضرائب السير فى إجراءات بيع باقى الصفات لتغطية مستحقات المصلحة مع اتخاذ كافة إجراءات البيع المنصوص عليها من نشر وخلافه[٦٩].

- وفى كل الأحوال فإن أى نزاع قضائى فى أصل الدين أو طعنا فى إجراءات الحجز أو رفع دعوى استرداد من مدعى الملكية غير المدين للمصلحة توقف إجراءات الحجز والبيع وذلك لحين الفصل فى النزاع المعروض بصفة نهائية[٧٠].

٤ - الحجز التحفظى[٧١]:

نظراً لأن هذا الإجراء يتسم بالخطورة التى تتمثل فى كونها استثناء من أحكام قانون المرافعات التى يلزم بأن يكون الدين واجب الأداء، فقد أوكل المشرع لمدير عام مصلحة الضرائب اتخاذ إجراء الحجز التحفظى تحت أى يد كانت، وقد أورد القانون الأحكام التالية :

- أن تكون لدى مصلحة الضرائب من الأسباب القوية مايبرر طلب الحجز التحفظى، وأن هناك خطرا حقيقيا على حقوق الخزانة العامة من الضياع.
- الا تكون الضريبة واجبة الأداء وإلا اتخذ فى حقها الحجوز المنصوص عليها فى القانون.
- أن يصدر امر الحجز التحفظى من مدير عام مصلحة الضرائب أو من ينيبه[٧٢] ولا يرفع الحجز إلا بقرار منه أو بحكم من المحكمة المختصة،
- أن يرفق بطلب الحجز مذكرة

ضمانات تحصيل الضرائب فى القانون المصرى

توضح نشاط الممول وسبب طلب الحجز وقيمة الضرائب المستحقة المتوقعة وأسس تقديرها مسترشدا بأرباح السنوات السابقة، ومتوسط الضرائب المربوطة عن السنوات السابقة مع إيضاح الظروف التى طرأت على المنشأة نقصا أو زيادة .

- أن يتم إخطار الممول المحجوز عليه بنموذج ١٩ أو ما يعادله قبل مضى أربعة أشهر من تاريخ توقيع الحجز وإلا اعتبر كأن لم يكن .
- يتم إخطار المدين فى خلال ثمانية أيام من توقيع الحجز التحفظى .
- يراعى عند طلب الحجز التحفظى البدء بالحجز على العقارات بالإجراءات المنصوص عليها ثم تخطر بها مكاتب الشهر العقارى المختصة لإشهارها .
- متى أصبحت الضريبة واجبة الأداء تتخذ إجراءات الحجز التنفيذى ويرفع الحجز التحفظى .
- ومما سبق يتضح أن مآل الحجز التحفظى خلال اربعة شهور إما أن يعتبر كأن لم يكن ، وإما أن ينقلب إلى حجز تنفيذى إذا اتضح مديونية الممول وأن مخاوف مصلحة الضرائب كانت فى محلها .

هذا مالم تقرر المحكمة المختصة رفع الحجز التحفظى قبل مضى الأربعة أشهر أو يقرر ذلك مدير عام مصلحة الضرائب لأسباب رآها .

ثالثا : الاستقصاء الميدانى :

على الرغم من التلاحق التشريعى حذفا أو إضافة على القانون رقم ١٤/ ١٩٣٩ والذى انتهى بصدور القانون ١٥٧/ ١٩٨١ وما أدخل عليه ، وعلى الرغم من وجود الضمانات التشريعية كما سبق أن أوضحنا من خلال الضمان العام لتحصيل الضريبة طبقا لقواعد القانون المدنى والضمان الممتاز المقرر لمصلحة الضرائب ، وعلى الرغم من وجود القانون ٣٠٨/ ١٩٥٥ الخاص بالحجز الإدارى ، والذى أعطى مصلحة الضرائب سلطات كبيرة لاتخاذ ماتراه لازما للحفاظ على أموال الخزانة العامة ابتداء من الحجز على منقولات الممول ومرورا بالحجز العقارى وحجز ما للمدين لدى الغير ، بل وحق مدير عام مصلحة الضرائب استثناء من القواعد العامة فى توقيع الحجز التحفظى على ممتلكات الممول نقول رغم كل ماسبق فلازال التحصيل الضريبى غير متوازن مع الطفرة الكبيرة لكثير من دخول العديد من أفراد المجتمع إما تقاعسا وإما لأسباب أخرى .

فعلى سبيل المثال بلغت جملة الضرائب المحصلة فى الفترة من ٨٦/٧/١ حتى ١٩٨٧/٦/٣٠ كالآتى فى محافظة الشرقية[٧٣] .

إجمالى الحصيلة :

أ - الإقرارات

٣٠٠٣٠٠

ب - من واقع الحصيلة

٩٣٠٦٥٣٧

جـ - من واقع الخصم والإضافة

٤٣٩٦٤٧٥

إجمالى الحصيلة

١٤٠٠٣٣١٢

وبلغت المتأخرات الضريبية التى لم تحصل عن نفس الفترة .

٥٤٥٨١٠٢

فإذا وضع فى الحسبان أن الإقرارات لا جهد لمنفذ الضريبة فيها وأن المبالغ المحصلة من الخصم والإضافة تم تحصيلها بمعرفة جهات أخرى غير مصلحة الضرائب ألزمها القانون بهذا الإجراء تحت حساب الضريبة ، فإن معنى ذلك أن المبالغ الفعلية التى قامت مصلحة الضرائب بتحصيلها عن هذه الفترة هى ٩,٣٠٦,٥٣٧ جنيه ، وفى نفس الوقت بلغت المبالغ المتأخر تحصيلها عن نفس الفترة ٥,٤٥٨,١٠٢ جنيه ، وهذا يعنى أن حوالى ٦٠٪ من الضرائب لم تحصل ، الأمر الذى استلزم ضرورة أخذ رأى دافع الضريبة (الممول) وأخذ رأى منفذ الضريبة (مأمور الضرائب) فى محاولة استقصائية مستطلعين الرأى من وجهات النظر المختلفة توصلا الأقرب نقطة تؤثر فى هذا المجال . وقد آثرنا استخدام أسلوب العينة[٧٤] ووضحنا الخطوات التالية لاختيار العينة :

أولا : تحديد وحدة العينة : وقد توصلنا إلى أن الفرد هو وحدة العينة سواء أكان منفذا للضريبة أو ممولا ، وذلك فى نطاق مدينة الزقازيق .

ثانيا : تحديد الإطار الذى تؤخذ منه العينة ، وقد أردنا أن يكون الإطار . شاملا لجميع الأفراد الخاضعين للضريبة ومن ثم قمنا بتحديد عدد من الأسماء تشمل مختلف المولين مهنيا ونقابيا وحرفيا ، ومن ناحية أخرى تمثل الجانب التنفيذى الضريبى مراعين التدرج الوظيفى قدر الإمكان .

ثالثا : تحديد حجم العينة : نظرا لاعتبارات كثيرة منها إحجام الكثير عن الرد وفى نفس الوقت يجب مراعاة الوقت المخصص للبحث ، فقد رأينا تحديد حجم العينة بواقع ١٠٠ حالة تقسم مناصفة بين منفذ الضرائب وبين الممول .

رابعا : تحديد طريقة اختيار العينة[٧٥] نظرا لأن الضرائب أمر يهم فئات معينة لهذا آثرنا أسلوب اختيار العينة الطبقية بحيث يمكن تمثيل وحدات المجتمع التى من المهم أن تدلو بدلوها .

وعلى ضوء كل ما تقدم قمنا بإعداد الاستمارة التالية لإرسالها إلى عدد ١٠٠ شخص يمثلون دافعى الضريبة ومنفذ بها مناصفة .

سري

أرجو بعد الرد وضعها في الظروف المرفق مع خالص الشكر

مخصص لأغراض البحث العلمي والتطوير

• لا داعي لذكر اسمك عند الرد رغبة في دعم جسور الثقة بين منفذ الضريبة وبين دافع الضريبة تحقيقا للصالح العام . برجاء تحديد المشاكل التي تعاني منها عند تحصيل الضرائب أو مشاكلك مع شعبة الحجز بمصلحة الضرائب[٧٦]

وبعد انتهاء الفترة الزمنية اللازمة وصلني عدد ٣٩ رداً وكانت النتيجة كالآتي :

النسبة الإجمالية ٣٩٪ ٣٩ رداً من إجمالي « ١٠٠ » .

نسبة منفذي الضرائب ٦٤٪ تقريبا من الإجمالي ، ٥٠٪ من منفذي الضرائب « ٢٥ رداً » .

نسبة ممولي الضرائب ٣٦٪ تقريبا من الإجمالي ٢٨٪ من ممولي الضرائب « ١٤ رداً » .

ورغم أن نسبة رد ممولي الضريبة جاء أقل مما توقعنا ، إلا أن الردود التي وصلت عبرت بصدق وصراحة تدل على وجود فراغ كبير بين الممول وبين مصلحة الضرائب . وجاءت ردود منفذ الضريبة متجاوبة بما يجب أن يكون عليه الوعي الضريبي بالنسبة لمنفذ الضريبة الراغب في تحقيق صالح الخزانة العامة وبالنظر إلى إجمالي الردود نجد أن هناك بعض الملاحظات العامة أهمها :

١ ـ وجود اتهامات متبادلة بين منفذ الضريبة وممول الضريبة مثال : ماقاله ممول الضرائب عن المغالاة في الضرائب وتعسفها والحجز طبقا لقرار لجنة الطعن[٧٧] المبني على تقديرات المأمورية المغالى فيها والتي لازالت معروضة أمام القضاء ، إصرار المأمورية على استخدام بعض الإجراءات التعسفية ، وعدم انتظام أوراق الممول في ملف الحجز وضياع العديد من المستندات .

ومن جانب المصلحة وجهت اتهامات للممول أهمها : إصرار الممول على المماطلة ، وعدم الرغبة في السداد ملتمسا العديد من الأعذار غير القانونية حتى يستثمر أموال الضرائب لصالحه لأطول فترة ممكنة ، ثم يحدث مع الأسف أن تتضاعف أرصدته المدينة لدى الضرائب مما يجعله يشعر بثقلها فيتهرب إما لعدم القدرة على السداد وإما لعدم الرغبة في السداد .

وعلى الرغم من أن الضريبة محمولة وليست مطلوبة ، وأن على الممول أن يتقدم بالإقرار الصحيح ويسدد من واقعه فإن الممول لازال غير متجاوب مع مصلحة الضرائب ، وهذا أساس الخلاف مع الضرائب .

وهذه الاتهامات المتبادلة تمثل نسبة كبيرة من الردود التي وصلت حيث تحمل ٢٤ رسالة الاتهامات المتبادلة وهذه تشكل ٦٠٪ من إجمالي الردود ، مما يؤكد أن الهوة مازالت بعيدة بين منفذ الضريبة وبين ممول الضريبة .

ويمكن تلخيص ردود ممولي الضريبة :

أولا ملخص ردود ممولي الضريبة :

١ ـ تعسف مصلحة الضرائب خاصة أن التقديرات مغال فيها ، ويتم التحصيل بعد قرار لجنة الطعن الذي لا يعد منصفا كاملا في الغالب مما يلجأ الممول إلى القضاء الذي يستمر سنوات طويلة في أثنائها تصر الضرائب على اتخاذ إجراءات الحجز والتحصيل التي ترهق الممول .

٢ ـ ضرورة العودة إلى نظام التصالح الضريبي الذي ألغي منذ حوالي عشر سنوات والذي أمكنه حل كثير من القضايا التي كانت معروضة أمام المحاكم على اختلاف درجاتها فاختصر الوقت وأنهى المشاكل .

٣ ـ إعادة النظر في نظم حفظ المستندات إذ كثيرا ماتضيع إيصالات السداد من ملف الممول وتطالبه الضرائب مرة أخرى ، وكثيرا مالا يستطيع الممول أن يعرف على وجه الدقة قيمة مديونيته الضريبية .

٤ ـ سرعة المحاسبة سنويا إذ أن تراكم الضرائب لسنوات قد تجعل الممول يعجز عن مواجهتها نتيجة تغير الظروف مما يدفعه إلى عدم السداد .

٥ ـ ضرورة تغيير أسلوب بعض رجال الضرائب الذي يقوم على الخشونة التي قد تصل إلى حد التعسف .

ثانيا ـ ملخص ردود منفذ الضريبة :

١ ـ عدم وجود تجاوب بين الممولين لسداد الضريبة بسهولة ويسر خاصة أن الضريبة تقوم على الإقرار أساسا لكن مع الأسف فنسبة الإقرارات الصحيحة تكاد تكون منعدمة ومن ثم فالسداد من واقع الإقرار ضعيف وتأتي المشاكل عند المحاسبة التقديرية والربط طبقا لقرار لجنة الطعن .

٢ ـ حتى تأخذ الطعون مبدأ الجدية ومنعا لأي تسويف من الممول ترى أن ينص المشرع على سداد مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة كشرط لقبول الطعن ، وهذا يؤكد الجدية من ناحية ، وتحصيل جزء من الضريبة من ناحية ثانية .

٣ ـ إن أسلوب الخصم والإضافة أصبح يعتمد على العلاقات الشخصية لأن الجزاء على مخالفة قانون الخصم والإضافة ضعيف وضرب مثلا بأن إحدى الجهات الحكومية أفادت من واقع الخصوم والإضافة لأحد الممولين عن سنة ضريبية بمبلغ ثم اتضح بعد ذلك أن الحقيقة عشرة أضعاف ماتم



ضمانات تحصيل الضرائب في القانون المصري

الخصم على أساسه وإخطار الضرائب به .

٤ ـ مازالت النظرة إلى شعبة الحجز والتحصيل نظرة متواضعة ، بل وينظر إلى مأمور الضرائب الذى يعمل بهذه الشعبة نظرة المغضوب عليه رغم أهميتها .

٥ ـ إن هناك قصوراً فى بعض الإجراءات الداخلية مثل ملف الحجز مثلا وما يجب أن يكون عليه من كونه مرآة لموقف الممول ، ومن ثم إيضاح مركزه الضريبى وهذا مفتقد فى ظل التعليمات المطبقة حاليا حيث اصبحت البطاقة الضريبية هى الأساس ، وما أسهل التلاعب فى البطاقة إما عمداً وإما إهمالا .

٦ ـ ضرورة الإسراع فى (الإجهاز) على المتأخرات محاسبيا عن سنوات سابقة قدر المستطاع واختصار إجراءات التقاضى التى قد تمتد لسنوات طويلة .

٧ ـ لم يحدد القانون ١٩٨١/١٥٧ واللائحة التنفيذية والقرارات الوزارية المكملة مسئولية المحاسب عند عدم تنفيذ قانون الخصم والإضافة على الرغم من وجود مسئولية على عدم التنفيذ وكثيرا مايتغاضى عنها المحاسب .

٨ ـ عدم التزام الجهات التى تقوم بالخصم والإضافة بسداد المحصل تحت حساب الخصم والإضافة فى مواعيده بل أحيانا تقوم بإرسال شيكات بالقيمة ثم يتضح عدم وجود رصيد حالى لها فى البنوك يسمح بإضافتها لحساب الضرائب وأغلبها جبهات حكومية وقطاع عام .

٩ ـ عدم جدية الحجز المنقول الموقع على الممول إذ أنه مجرد إجراء لا خوف منه على الممول لوجود أكثر من سبب يمنع تنفيذ إجراءات البيع خاصة فى حالة وجود عمال بالمنشأة وقد لمس كثير من المولين هذا الأمر وأصبح الحجز بالنسبة لهم لا قيمة له .

١٠ ـ على الرغم من وجود غرامات التأخير (فائدة التأخير) فمازالت الضرائب تشكل طريقا صعبا للممول ، إذ يفضل عدم السداد فى المواعيد ويسدد الضرائب مع الفائدة نظرا لدوران رأس المال يسمح له بتحقيق أرباح أكثر خاصة وأن يعلم أن الحجز المنقول غير ذى جدوى .

١١ ـ أن مبدأ جماعية الحوافز الذى تتبعه مصلحة الضرائب يجعل من يعمل يتساوى مع من يعمل بجد ونشاط .

١٢ ـ الافتقاد إلى التدريب المستمر للعاملين فى الحقل الضريبى .

رابع : النتائج والتوصيات

اتضح مما سبق أن هناك فاقدا فى الحصيلة الضريبية يتجمع عاما بعد عام ، ثم تصبح المشكلة متأخرات متعذرة التحصيل إما أن تنتهى بالإسقاط لعدم وجود أموال ظاهرة يمكن التنفيذ عليها وإما بالتهرب من الممول والنتيجة واحدة وهى الإضرار بحقوق الخزانة العامة ، وعدم تحقيق الآثار التى يفترض فى الضرائب ان تؤديها سواء أكانت آثارا اقتصادية أم اجتماعية .

والمتابع للموقف يجد أن القيادة فى مصلحة الضرائب تنظر إلى ضخامة الحصيلة نظرة بالغة الأهمية وتعتبرها عنوانا ومقياسا لتقديم الدليل على نجاح القيادة ، علما بأن النجاح الحقيقى بشأن الحصيلة بالذات يكمن فى تقلص أو انعدام المتأخرات بصرف النظر عن الزيادة كمعيار اوحد إذ قد تكون الزيادة فى الحصيلة تلقائية ، أو تحت الحساب بينما مشكلة المتأخرات تزداد عاما بعد عام .

لهذا فإن مقياس نجاح مصلحة الضرائب يمكن أن يكمن فى أمرين :

الأول : الفحص السليم عاما بعد عام ، ويمكن أن يقاس تضاءل الخصومة بين مصلحة الضرائب والممولين ومن ثم انخفاض أعداد القضايا المرفوعة أمام المحاكم على اختلاف درجاتها وانحسار أعداد القضايا التى تخسرها المصلحة يمكن أن تعد مؤشرا على نجاح المصلحة فى تحقيق الوظيفة الأولى .

الثانية : التحصيل الدورى للضرائب المستحقة دون أن تترك مجالا للتسويف أو التهرب ، إذ من المتفق عليه أنه لا خير فى تشريع مهما أحكمت نصوصه مالم تكن الأداة المنفذة له على نفس مستوى أحكام التشريع ، فالتنفيذ الجيد هو لب العمل الضريبى الناجح الذى يقوم على سد الفجوة بين منفذ الضريبة والممول ، وهذا ماأكدته الدول المتقدمة (٧٨).

وقد آثرنا أن نتتبع الخطوات التى منحها القانون لمنفذ الضريبة فى هذا المجال ، وفى نفس الوقت أبرزنا الضمانات التى منحها المشرع للممول .

لهذا أوضحنا السند القانونى فى تحصيل الضريبة وهو الورد الذى يعد إعلاناً للممول بأن الضريبة أصبحت واجبة الأداء بعد استفراغ الإجراءات المنصوص عليها قانونا وأن على الممول سرعة سدادها فى مقر مصلحة الضرائب .

ثم أوضحنا القواعد القانونية التى رسمها القانون للطعن فى الربط النهائى إذا وجد أحد الأسباب التى وردت فى قانون الضرائب على أن يتم ذلك بناء على طلب من الممول ، ورفعت يد مصلحة الضرائب لاتخاذ هذا الإجراء من جانبها رغم مخالفة ذلك للقواعد العامة فى قانون المرافعات (٧٩).

وحتى يتحقق التوازن بين حق المصلحة الممثلة للخزانة العامة وبين حق الممول فقد

منح المشرع مصلحة الضرائب إلى جانب الضمان العام المقرر للدائن فى القانون المدنى[٨٠] امتيازا على جميع أموال المدين بالضرائب أو الملزم بتوريدها إلى الخزانة العامة بحكم القانون[٨١] ، وأعطى القانون مصلحة الضرائب إلى جانب ماسبق الحق فى اتخاذ إجراءات تنفيذية فى مواجهة المدين الممتنع عن السداد تتمثل فى الآتى[٨٢] :

- الحجز على المنقولات المملوكة للممول مع مراعاة القواعد القانونية المنظمة له .
- الحجز على العقارات المملوكة للممول .
- حجز ما للمدين لدى الغير .
- حق مدير عام مصلحة الضرائب فى توقيع حجزاً تحفظياً على الممول الذى يخشى تهربه ، وبعد ذلك استثناء من قانون المرافعات[٨٣].

وقد أوردنا تفصيليا الإجراءات التى الزم القانون ارتيادها .

ورغم كل ماسبق فقد اتضح أن المتأخرات الضريبية فى تزايد وتشكل نسبة كبيرة من الضرائب المستحقة ، الأمر الذى يدل على أن هناك خللاً ما يستغله الممول أو تقاعس من المنفذ ، لأن المشرع وضع من وجهة النظر التشريعية ما يكفل استئداد الضريبة طوعا أو كرها طبقا للطريق الذى رسمه القانون .

فكان السؤال الذى طرح نفسه : لماذا إذن تتزايد المتأخرات الضريبية التى غالبا ماتنتهى إلى الإسقاط الضريبى[٨٤]. فآثرنا ارتياد طريق الاستقصاء الميدانى وأخذ رأى منفذ الضريبة (مأمور الضرائب) ورأى مسدد الضريبة (الممول) مستطلعين الآراء المختلفة توصلا لأقرب النقاط التى تؤثر فى هذا المجال ، وقد استخدمنا أسلوب العينة ، وقمنا بتحديد العينة والإطار الذى تؤخذ منه ، ثم حددنا حجم العينة ، ونظرا لأن الضرائب أمر يهم الخاضعين لها فقد آثرنا استخدام أسلوب العينة الطبقية حتى يمكن تمثيل وحدات المجتمع التى يجب أن تدلو بدلوها فى هذا المجال[٨٥] ، وأعددنا استمارة تشمل البيانات الضرورية مع ذكر أن كل مايرد بها مخصص لأغراض البحث العلمى ولا داعى لذكر الاسم ، وقمنا بإرسالها مناصفة بعد تحديد العدد بمائة ، وكانت نسبة الرد الإجمالى ٣٩٪ منها ٢٥ رداً من منفذ الضريبة تمثل نسبة ٦٤٪ من إجمالى العدد ، ونسبة ٢٨٪ من ممولى الضرائب .

وعلى الرغم من ضعف النسب التى قامت بالرد إلا أنها اتسمت بالصراحة الشديدة واشتملت على تقارب قليل فى وجهات النظر بين رجل الضرائب والممول وعلى تباعد شديد بين وجهات النظر . تقارب فى ضرورة الإسراع من الانتهاء من محاسبة الممول سنويا وعدم تراكم الضرائب وتباعد حيث تبودلت الاتهامات بين منفذ الضريبة والممول ، والتى إن دلت على شىء فإنما تدل على أن الفجوة لازالت بعيدة وأن جسور الثقة بين دافع الضريبة ومنفذها لازالت شبه منقطعة ، الأمر الذى يلقى بظلال كبيرة على دور الجهاز الضريبى ولهثه خلف الحصيلة سواء على حق أو غير حق طمعا فى المكافأة التى أصبحت تشكل جزءاً من دخل منفذ الضريبة الثابت .

ولقد ثبت من هذا البحث أن الجهاز التنفيذى للضريبة لازال ينظر إلى جهاز تحصيل الضريبة نظرة أقل من نظرته إلى جهاز فحص وربط الضريبة وفى ذلك إقلال من قدر جهاز التحصيل ، الأمر الذى يفرض على مصلحة الضرائب إعادة النظر وتنظيم جهاز للتحصيل يساير ركب التطور العالمى الذى يقوم بتحصيل الضرائب بالأجهزة المتطورة مستخدما التقنية الحديثة للحفظ بينما مصلحة الضرائب المصرية لازالت تتخبط بين بطاقات التحصيل وملفات التحصيل فى جو سيىء الحفظ لا يسمح بالحفاظ على جديتها وسريتها .

وعلى ضوء كل ماتقدم نتقدم بالتوصيات الآتية :

اولا : توصيات توجه إلى المشرع :

١ - لقد تزايدت أعداد القضايا الضريبية المعروضة أمام المحاكم بأسلوب يوشك على الانفجار لما اقتحمها من منازعات متوالية عاما بعد عام ، ولم تستطع معه مصلحة الضرائب أن تشد أزرها للأجهزة على رصدها وإنما بالكاد تصل إلى منع التقادم الخمس ، الأمر الذى يؤكد ايجاد وسيلة سريعة للإجهاز على هذا النذير الذى يوشك أن يقضى على الهدف الأساسى من الضريبة ، لهذا نرى ضرورة العودة إلى نظام التصالح الضريبى[٨٦] الذى تمكن من الاجهاز على الأرصدة من القضايا التى تراكمت أمام المحاكم والذى حقق الكثير حتى الغى بنص القانون ١٩٧٨/٤٦[٨٧] ، وإذا كان البعض قد اعترض على منح رجل الضرائب الحق فى الفصل فى النزاع القضائى فإننا نقول لهؤلاء : إذا كان القضاء العادى يتولى الفصل فى النزاع الضريبى طبقا للإجراءات والمواعيد المنصوص عليها فى القوانين الضريبية وفى حالة عدم وجود نص فإن مرد الحكم إلى القانون المدنى وقانون المرافعات ، فإننا نذكر بأن أغلب من نصف النزاع الضريبى يتم الفصل فيه بمعرفة مأمور الضرائب ، ففى حالة الاعتراض على نموذج ١٨ وما فى كلمة يملك المأمور مراجعة نفسه وبذلك ينتهى الخلاف ، وفى حالة الطعن على نموذج ١٩ فإن اللجنة الداخلية التى تعتمد على منفذ الضريبة تملك إنهاء النزاع .

وفى حالة عدم الاتفاق يحال النزاع إلى لجنة الطعن وهى بدورها تشكل من ثلاثة من رجال الضرائب كلجنة إدارية ذات اختصاص قضائى ملزم وتعد إحدى درجات التقاضى الضريبى ، مما يجعل رجل الضرائب متميز فى

ضمانات تحصيل الضرائب في القانون المصري

هذا المجال . وعلى ضوء ماسبق وسعيا وراء استقرار الوضع في ربط الضريبة بشكل أسرع من الانتظار الذي تستغرقه لو تم الفصل بالطريق القضائي العادي التي يطول شرح إجراءاتها لتضخم أعدادها وضرورة إحالتها إلى الخبراء وغيرهم حتى تستنير المحكمة . وليس معنى ذلك أننا نطالب به أمراً نهائيا ، وإنما هو أمر سريع وحاسم يجب أن يكون مرتبطا بخطة لا نسمح بتكرار زيادة الأرصدة وتضخمها وحتى يعود الأمر في النهاية إلى القاضي العادي .ولكن بأعداد قليلة يمكن معها تحقيق صالح الممول وصالح الخزانة .

وبذلك يكون التشريع الضريبي قد حقق الهدف من فرض الضريبة والذي يتولى توضيح الهدف من فرض الضريبة وأسلوب الاستقطاع الضريبي ومدى ازدياد العبء الضريبي أو تخفيضه[88]. وبما يكون متفقا وسياسة الدولة الاجتماعية والاقتصادية[89].

٢ ـ حتى يأخذ الطعن طريق الجدية الواجب الاتباع نرى ضرورة النص قانونا على سداد نسبة من الضريبة المستحقة ولتكن ١٠٪ كشرط لقبول الطعن أمام لجنة الطعن وحتى نحقق التوازن يمكن النص على مسئولية رجل الضريبة إذا تجاوز التخفيض ٩٠٪ ، وترد للممول ماحصل مع إلزام المصلحة بإضافة عائد على المبلغ المحصل ، بحيث يرد للممول المبلغ الذي سدده فقط ويخصم له من الضرائب القديمة أو التي تستحق مستقبلا قيمة العائد .

٣ ـ سرعة الانتقال إلى نظام الضريبة الموحدة وهو مطلب قديم وحديث[90] ، ولم يعد للمشرع أدنى عذر بعد أن استقرت الأوضاع الضريبية وانتقلت معظم دول العالم إلى الأخذ بهذه الضريبة[91] التي تحقق اختصار الوقت والجهد لكل من منفذ الضريبة ودافعها .

٤ ـ ضرورة النص على مسئولية من يتقاعس عن القيام بالخصم والإضافة بحيث تشدد العقوبة نظرا لأن العقاب القائم حاليا والمتمثل في غرامة لا تتجاوز عدة جنيهات قد ساعد ضعاف النفوس على إضاعة المال العام[92].

٥ ـ النص على عدم قبول معاملات من قاصر خاصة أن القانون التجاري صريح في حالة القاصر أن يكون مأذونا له بالاتجار. إذ دأب التجار على استخدام صبيان لا حول لهم ولا قوة يتم التعامل باسمهم مثل الجازر وتكون النتيجة عند ربط الضريبة لا تجد المصلحة مايمكن أن تنفذ عليه أو في مواجهته .

٦ ـ النص على ضرورة إلزام الحرفيين باستخراج ايصالات وجوبيا إذ زادت القيمة على ١٠ جنيهات مع وضع الجزاء الرادع على مخالفة الأحكام حتى تتم المحاسبة على أسس سليمة لو نفتح مجالا للمساومة أو التقاضي طويل الأجل مما يؤجل التحصيل .

ثانيا ـ توصيات توجه إلى منفذ الضريبة :

١ ـ من الأمور المستقرة طبقا لقواعد العدالة الضريبية أن يتساوى الكبير والصغير أمام الضرائب عند تساوي المراكز الضريبية ، بل إنه من الأمور المستقرة أن القدوة الحسنة تلعب دورا كبيراً في سداد الضرائب . فإذا تهاون منفذ الضريبة لسبب أو آخر لاستهان الممول ووجد العذر لعدم السداد سواء أكان ذلك في مرحلة الربط أو مرحلة التحصيل الأمر الذي يستلزم ضرورة التنفيذ بجدية بلا مجاملة خاصة مع المشاهير[93] حتى نحقق القدوة الحسنة التي تلزم الآخرين بالاحترام وبجدية التنفيذ .

٢ ـ إعادة النظر في مستوى رجل الضرائب العلمي والأدبي اختيارا للمنصب أو ترقية للأعلى ، لأن نقص الحصيلة قد يكون راجعا إلى تهاون المنفذ بقصد أو بدون قصد . مع إعادة النظر في أسلوب المكافآت الجماعية بحيث يوجد أيضا نظام للحوافز الفردية يسمح بتقدير المجد والنشيط ومعاقبة المسيء أو المهمل ، ووضع ضوابط لاختيار أعضاء ورئيس لجان الطعن بحيث يكون للجانب العلمي أساسا إلى جوار الضوابط الأخرى[94].

ـ وذلك حتى تتمكن لجان الطعن من تحقيق الهدف منها في إنهاء أكبر قدر من النزاع .

ثالثا : ضرورة المحاسبة سنويا والانتهاء من السنوات القديمة بسرعة إذ أن تراكم السنوات الضريبية على الممول ذات أثر سيء فالممول إما غنيا فيستطيع التهرب باستخدام نفوذه أو أمواله وإما فقيرا فلا تجد الضرائب أمامها ما يمكن التنفيذ عليه وفي كل الأحوال فإن المضار هنا هي الخزانة العامة .

رابعا : ضرورة إيجاد جسور الثقة بين دافع الضريبة وبين منفذها إذ الواضح انها شبه منقطعة بل أحيانا تزداد تنافرا حتى مع الطبقات المثقفة ولعل الأزمة الطاحنة بين الصيادلة وبين مصلحة الضرائب خير مثال الأمر الذي يستلزم ضرورة إيجاد الوسائل الكفيلة بدعم الثقة وهذا أمر ليس مستحيلاً وإن صعب أحيانا ، لكن سبقتنا كثير من الدول وحقق الكثير .

خامسا : إعادة النظر فى نظام العمل بشعب الحجز واستخراج مديونية الممول إذ أن ملف الحجز الذى يفترض فيه أن يكون مرآة لموقف الممول الضريبى من ناحية الحصيلة لم يعد ذلك واعطت التعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب للبطاقة الضريبية أكثر من حقها بحيث أصبح أى خطأ فى البطاقة لا تقابل مراجعة والأمر فى حاجة إلى وضع نظام عمل جديد فى داخل شعب الحجز بحيث لا يتم التغيير المطلوب دون أخذ رأى العاملين فى هذا الحقل .

سادسا : من الواضح أن المكافآت تشكل عنصرا هاما فى دخل رجل الضرائب ، ولكن إذا كنا نقر ضرورة منح رجل الضرائب التقدير المادى المعقول الذى يمنعه من أى وعد أو وعيد ويغنيه ذل السؤال وهو فى مركز القضاء المالى إلا أننا لا نقر الأسلوب الذى تتبعه مصلحة الضرائب حيث تجعل الحصيلة الضريبية هى أساس المكافأة على الرغم من أن الحصيلة كما سبق أن أوضحنا ليست بشرط أن تحقق القضاء على المتأخرات بل ربما وهذا مايحدث فى الغالب الأعم قد تكون تحت الحساب ركدا وراء المكافأة . لهذا نرى ضرورة إعادة النظر فى نظام الحوافز مع منح رجل الضرائب التقدير المادى المناسب ثم محاسبته ، وهذا يؤدى إلى التطبيق السليم للضرائب وهو مطلب أساسي فى تقدير علماء المالية العامة[95].

والله من وراء القصد وهو الهادى إلى سواء السبيل .

الهوامش

(١) عدلت بعض احكام هذا القانون بالقانون رقم ١٩٨٢/٨٧ .

(٢) ينصب البحث على الضرائب المباشرة فقط ، ونظرا لأن الضرائب العقارية بشقيها المفروضة على العقارات المبنية ، والأراضى الزراعية ذات طبيعة خاصة ، فإن البحث يقتصر على الضرائب التى تطبقها مصلحة الضرائب .

(٣) المادة ٩٢ من القانون ١٩٣٩/١٤ .

(٤) المادة ١٦٥ من القانون ١٩٨١/١٥٧ .

(٥) بالرجوع إلى المعاجم اللغوية وجدنا :

- كلمة ورد بالكسرة تعنى الجزء من القرآن يقال قرأت وردى - مختار الصحاح - مؤسسة علوم القرآن - الرياض ١٤٠٥ هـ - ١٩٨٥ ص ٧١٦ .

- وتعنى النصيب من الماء ، والوارد الطريق مثل قول قول جرير : أمير المؤمنين على صراط إذا أعوج الموارد مستقيم : لسان العرب المحيط لابن منظور ، دار لسان العرب - بيروت ١٩٧٠ - المجلد الثالث ص ٩٠٨ .

- وتعنى الأشراف على الماء وغيره ، الجزء من الليل على الرجل أن يصليه والنصيب من القرآن أو الذكر أو وثيقة يسجل فيها الصراف ماعلى الأرض من أموال وماسدد منها ، ومنها الوريد الذى يحمل الدم الأزرق من الجسد إلى القلب : المعجم الوسيط - مجمع اللغة العربية القاهرة (بدون تاريخ) الجزء الثانى ص ١٠٣٦ .

- وتعنى النصيب من الماء والجمع أوراد ، الحزب من القرآن أى المقدار المعلوم من قراءة القرآن تداوم على قراءته فى أوقات معينة ، والوظيفة من قراءة أو نحو ذلك : معجم متن اللغة - أحمد رضا - مطبعة الحياة - بيروت ١٩٦٠ - المجلد الخامس : ص ٧٣٦ .

- وتعنى الحمى ، الإشراف على الماء ، الجزء من القرآن :

ترتيب القاموس المحيط على طريقة المصباح المنير وأساس البلاغة - الطاهر الزاوى - مكتبة عيسى الحلبى البابى وشركاه جـ ٤ ، الطبعة الثانية ١٩٧٣ ص ٥٩٦ .

- وتعنى : الورد بالفتحة الاحمرار كما جاء فى القرآن الكريم : « وردة كالدهان » وبالكسر الحظ من الماء .

انظر جمهرة اللغة لابن دريد - دار صادر للطباعة والنشر - بيروت - الجزء الثانى ص ٢٥٨ .

- وتعنى : ورد - الوارد عند الصوفية كل مايرد على القلب من المعانى الغيبية من غير تعمد من العبد . والواردات عند ارباب السياسة مايدخل للحكومة من جمارك وغيرها ، وقد يقصد بها المقدار المعلوم او القطيع من الطير أو الجيش أو النصيب من الماء .

محيط المحيط - بطرس البستانى - بيروت - مطبعة الصادر عام ١٩٧٠ ص ٢٢٢٨ .

(٦) المادة ٩٢ من القانون ١٩٣٩/١٤ .

(٧) و (٨) المادة ٤٧ من اللائحة التنفيذية للقانون ١٩٣٩/١٤ .

(٩) وقد أكدت هذا المعنى المادة ٩٧ من القانون ١٩٣٩/١٤ حيث نصت على « دين الضريبة واجب الأداء فى مقر مصلحة الضرائب وفروعها من غير احتياج إلى مطالبة فى مقر المدين » .

(١٠) المادة ١٦٥ من القانون ١٩٨١/١٥٧ المقابلة للمادة ٩٢ من القانون ٩٣٩/١٤ .

(١١) المادة ٨٠ من اللائحة التنفيذية للقانون ١٩٨١/١٥٧ .



(١٢) المادة ٤٥ من القانون ١٤/ ١٩٣٩ ، وتقابل المادة ٤١ من القانون ٨١/١٥٧ .
(١٣) يلاحظ ان القانون من الناحية الشكلية لم يشترط بيان المبلغ المحدد للاعباء العائلية .
(١٤) المادة ٤٥ فقرة ٤ المادة ٤٥ فقرة ٦ من القانون ١٩٣٩/١٤ .
(١٥) المادة ١٩١ من قانون المرافعات .
(١٦) وسارت مصلحة الضرائب على هذا النهج فى ظل القانون ١٩٣٩/١٤ حيث قرر وكيل عام مصلحة الضرائب تعليقا على موضوع رفع إليه بهذا الصدد بتاريخ ١٩٥٨/٢/١ « إن نهائية الربط بتفويت ميعاد الطعن يجب كافة ماكان يجب إثارته من اخطاء موضوعية او قانونية إلا اننى أرى ان حد الأعفاء يعتبر ضربا من الاعفاء القانونى الذى لا يحتمل الخلاف عليه او الجدل فيه ، فيخرج من أوجه الخلاف العادية ومن ثم فلا يجوز اهداره تحديا بنهائية الربط وفى نفس الوقت كانت قد صدرت بعض الأحكام ذهبت إلى عكس ذلك واعتبرت أن الطعن المحدد له شهر يشمل كافة عناصر الربط .. انظر حكم محكمة بنها الابتدائية فى الدعوى رقم ٥٣/٤٦ تجارى كلى بنها .
(١٧) تدخل المشرع لأول مرة بالمادة ٩٢ مكرر فقرة ٥ بالقانون ١٩٣٩/١٤ حيث نص على أن يكون من أعضائها عضو من مجلس الدولة بدرجة نائب على الاقل وان يصدر بتشكيلها وتحديد اختصاصها ومقرها قرار من رئيس مصلحة الضرائب على أن يعتمد قرار اللجنة من رئيس المصلحة حتى يعتبر نافذا .
(١٨) المادة ١٥٦ من القانون ١٩٨١/١٥٧ والتى تقابل المادة ٩٣ (٥) من القانون ١٩٣٩/١٤ .
(١٩) المادة ١٩١ من قانون المرافعات .
(٢٠) المادة ١٥٣ من القانون ١٩٨١/١٥٧ التى تقابل المادة ٤٧ مكرر فقرة اخيرة من القانون ١٩٣٩/١٤ والتى امتازت بإعطاء المصلحة الحق فى تعديل الاخطاء المادية والحسابية من نفسها بعكس ماكان عليه الحال فى القانون القديم .
(٢١) المادة ٢٣٤ من القانون المدنى المصرى .
(٢٢) المادة ١٦٤ من القانون ١٩٨١/١٥٧ التى تقابل المادة ١/٩٠ من القانون ١٩٣٩/١٤ والتى نقلت حرفيا للقانون الجديد .
(٢٣) المادة (١٩٣٩) فقرة ١ ، ٢ من القانون المدنى .
(٢٤) انظر : H.G. BALTER,FRAUDE AND EVASIAN, EDITION, BOSTON, U-S-A, 1976
(٢٥) انظر : NORMAN.D.NOWAK, ADMINSTRAION IN THEORY AND PRACTICE, L-A. U.S.A 1977. P.11
(٢٦) انظر : KELLY AND OLDMAN, READING INCOMETAX-ADMINISTRATION - FOUNDATAIAN PRESS, U.S.A P 17
(٢٧) انظر فى ذلك : N.D. NOWAR, TAX,ADMINISTRATION .
(٢٨) القانون ١٩٥٥/٣٠٨ .
(٢٩) المادة ١٧١ من القانون ١٥٧/ ١٩٨١ والتى تقابل المادة ٢/٩٠ من القانون ١٩٣٩/١٤ .
(٣٠) المادة ٤٥ من القانون ١٩٥٥/٣٠٨ .
(٣١) المادة ٥ من القانون ١٩٥٥/٣٠٨ .
(٣٢) المادة ٤ ، ٦ من القانون السابق .
(٣٣) المادة ٦ من القانون .
(٣٤) المادة ٧ من القانون .
(٣٥) المادة ٨ من القانون .
(٣٦) المادة ٩ من القانون .
(٣٧) المادة ١٠ من القانون .
(٣٨) المواد ١٥ ـ ١٧ من القانون .
(٣٩) استنادا إلى الحكمة التى توخاها المشرع من الحجز على المنقول والتى تمثل فى الحصول على المستحقات الضريبية مضافا إليها المصروفات الإدارية ، وليس الهدف التنكيل أو التشهير بالممول .
(٤٠) كان على المشرع أن يتنبه لذلك إذ قد يحدث أن يكون المنقول غير قابل القسمة او يتعذر لسبب أو أخر تجزئة المحجوزات .
(٤١) المادة ١٩ من القانون .
(٤٢) طبقا لأحكام القانون رقم ١٩٧٢/٣٠ المتضمن وقف إجراءات البيع بمجرد رفع دعوى بالمنازعة فى أصل الدين أو صحة الإجراءات أو استرداد المنقولات .
(٤٣) المادة ٢٠ من القانون ١٩٥٥/٣٠٨ .
(٤٤) المادة ٢٦ من القانون ١٩٥٥/٣٠٨ .
(٢) وردت هذه الضوابط فى المواد ٢٨ ـ ٣٥ من القانون ١٩٥٥/٣٠٨ .
(٤٦) على ضوء أحكام المادة ٢٩ التى حددت مايجب أن يتضمنه الإعلان أصدرت مصلحة الضرائب نموذج مطبوع يشتمل على البيانات ويتولى المأمور ملا البيانات .

(٤٧) المادة ٣٠ من القانون والتى أوجبت الاقرار حتى ولو كان غير مدين للممول .
(٤٨) المواد ٣٠ ، ٣٥ من القانون .
(٤٩) المادة ٣١ من القانون .
(٥٠) يلاحظ ان المشرع أحال الأمر إلى القاضى المختص وهذا يتفق والعدالة .
(٥١) المادة ٣٢ من القانون .
(٥٢) المادة ٢٩ من القانون .
(٥٣) المادة ٣٩ من القانون .
(٥٤) وردت أحكام الحجز العقارى فى المواد ٤٠ ـ ٥١ من القانون ١٩٥٥/٣٠٨ .
(٥٥) المادة ٤٠ من القانون .
(٥٦) المواد ٤١ ، ٤٢ من القانون .
(٥٧) المادة ٤٢ من القانون .
(٥٨) المادة ٤٤ من القانون .
(٥٩) المادة ٤٥ ، ٤٦ من القانون .
(٦٠) المادة ٥٢ ، ٥٣ من القانون .
(٦١) المادة ٥٤ من القانون .
(٦٢) المادة ٥٥ من القانون .
(٦٣) المادة ٥٦ ، ٥٩ من القانون .
(٦٤) المادة ٥٧ من القانون .
(٦٥) المواد ٦٠ ، ٦١ ، ٦٢ من القانون .
(٦٦) المادة ٦٣ من القانون .
(٦٧) المادة ٦٤ من القانون .
(٦٨) المادة ٦٧ من القانون .
(٦٩) المادة ٧٣ من القانون .
(٧٠) المادة ٧٤ المضافة بأحكام القانون ١٩٧٢/٣٠ والذى صدر به الكتاب الدورى من مصلحة الضرائب رقم ١٩٧٢/٢٢ .
(٧١) لم ترد أحكام هذا الحجز فى القانون ١٩٥٥/٣٠٨ الخاص بالحجز الإدارى وإنما وردت أحكامه فى قانون الضرائب ، المادة ١٧١ من القانون ١٩٨١/١٥٧ والتى تقابل المادة ٢/٩٠ من القانون ١٩٣٩/١٤ .
(٧٢) جرى العمل على تفويض مدير عام الحجز والتحصيل بالمصلحة الذى يرفع إليه طلب أمر الحجز التحفظى من مدير أو مراقب المأمورية شخصيا أو وكيله الذى عليه أن يوضح الأسباب القوية التى يستند عليها .
(٧٣) البيان من مديرية الضرائب من محافظة الشرقية .
(٧٤) يعتمد استطلاع الرأى على أسلوبين : إما الحصر الشامل وإما العينة وقد اثرنا الأخذ بأسلوب العينة لتعذر الأخذ بأسلوب الحصر الشامل من ناحية وتميز أسلوب العينة بالآتى :
١ ـ توفير الوقت والجهد والمال .
٢ ـ يحتاج لعدد محدد من الباحثين .
٣ ـ يتيح للباحث جمع معلومات دقيقة تهيىء له إصدار القرار بعمق وصدق .
٤ ـ تتيح إجراء بحوث أخرى على عدد آخر من المجتمع .
ولقد ثبت أن العينة إذا أحسن اختيارها تصل إلى نفس النتائج تقريبا التى تحصل عليها من أفراد المجتمع لهذا توصل رونترى ١٩٤١ لهذه النتائج فى دراسة عن الفقر فى مدينة يورك بانجلترا .
انظر : د . عبد الباسط حسن ـ أصول البحث الاجتماعى ـ القاهرة ص ٢٣٠ .
(٧٥) هناك عدة طرق لاختيار العينة اهمها :
- العينة العشوائية البسيطة وهى التى تعتمد على إعطاء الجميع فرص متساوية .
- العينة المنتظمة وهى التى تختار عشوائيا وحدتها الأولى ثم يوضع أساس ثابت لاختيار باقى الوحدات .
- العينة الطبيعية والتى تتمثل فيها الفئات المختلفة بنسب وجودها فى المجتمع الأصلى .
- العينة المساحية والتى تتمثل فى تركيز البحث فى مناطق معينة : انظر : ACKOFF.R.L:THE DESIGN OF SOCIAL RESEARCH, The UNIVERSITY OF CHICAGO PRESS 1953.PP.105-110
(٧٦) تم التأشير على إحداها فقط حسب المرسل إليه .
(٧٧) لم يتضح من الرد الخاص بالربط طبقا لقرار لجنة الطعن هل تقدم الممول بالإقرار الضريبى من عدمه .

(٧٨) انظر فى ذلك : (1) KELLY AND OLDMAN, READING - INCOMETAX,U.S.A 1976, P.649
(2) HGHENSTATN JHARRY, THE I.R.S. L.A. U.S.A 1974

(٧٩) المادة ١٩١ من قانون المرافعات التى تجيز للقاضى تصحيح الخطأ المادى من نفسه أو بناء على طلب .

(٨٠) المادة ٢٣٤ من القانون المدنى .

(٨١) المادة ١٦٤ من القانون ١٥٧/١٩٨١ التى تقابل المادة ٩٠/١ من القانون ١٤/١٩٣٩ والتى نقلت حرفيا للقانون الجديد بالإضافة إلى أن هذا الحق مقرر بمقتضى المادة ١١٣٩ فقرة ١ ، ٢ من القانون المدنى .

(٨٢) القانون ٣٠٨/١٩٥٥ .

(٨٣) المادة ١٧١ من القانون ١٥٧/١٩٨١ والتى تقابل المادة ٩٠/٢ من القانون ١٤/١٩٣٩ .

(٨٤) ظهر الإسقاط الضريبى جزئيا لأول مرة بالقانون ٣٢٣/٥٨ الخاص بمدن القناة عقب العدوان الثلاثى ، ثم صدر القانون ١٨٤/١٩٦٠ الذى خول لوزير المالية او من ينيبه حق إعفاء الممول لاعساره ، ثم صدر القانون ١٢/٦٧ الذى اجاز الإعفاء فى حالات الإعسار ، الإفلاس ، ضآلة الاموال التى يمكن الحجز عليها ، وإذا كان من شان التنفيذ الجبرى إعاقة نشاط الممول نهائيا ثم توالت التعليمات التفسيرية لهذه القوانين واسقطت مبالغ كبيرة (فى عام ١٩٧٤ اسقطت ضرائب قدرها ١٠,٢٨٤,٥٣٠ من جملة متأخرات قدرها ٣٨,١٥٢,٢٨٩) .

(٨٥) انظر : AGKOFF. R.L THE DESIGN OF SOCIAL RESEARCH-THE UHE UNIVERSITY OF CHICAGO PRESS 1953 P.P. 105-110

(٨٦) نتيجة لتضخم القضايا امام المحاكم تدخل المشرع المصرى بالقانون ٦٩٠/١٩٥٤ مستهدفا من القانون القضاء على التضخم فى الدعاوى المنظورة أمام المحاكم ، وتمكنت مصلحة الضرائب من الإجهاز على جزء كبير منها واستمر العمل بالتصالح حتى الغى بمقتضى القانون ٤٦/١٩٧٨ .

(٨٧) كانت لجان التصالح تشكل من رئيس وعضوين يتم اختيارهم من العناصر المشهود لها بالخبرة والكفاءة بمصلحة الضرائب ومنحها القانون سلطة إنهاء النزاع المعروض أمام المحاكم . ولقد عمل الباحث رئيسا لإحدى هذه اللجان حتى الغيت بالقانون ٤٦/١٩٧٨ .

(٨٨) انظر : د . عاطف صدقى ـ المالية العامة ـ المرجع السابق ص ٣١٠ . وايضا : د . رفعت المحجوب ـ المالية العامة ـ المرجع السابق ص ٤٢٦ .

(٨٩) المرحوم الدكتور / عبد الكريم صادق بركات ، والدكتور يونس احمد البطريق ـ المالية ـ العامة ـ الدار المصرية الحديث ـ اسكندرية ١٩٨٢ ـ ص ٦٩ .

(٩٠) قديم إذ قامت مصلحة الضرائب عام ١٩٥٤ باستطلاع راى الممولين فى مدى الأخذ بالضريبة النوعية او بالضريبة الموحدة ، وكان هناك شبه إجماع على ضرورة الانتقال إلى الضريبة الموحدة . وحديث إذ نادى بهذا كافة الخبراء المستقدمين لتطوير قوانين الضرائب فى مصر مثل تقرير الخبراء فى الفترة من ٢٢/٥/١٩٧٥ ـ ١٧/٦/١٩٧٥ ، بل وقرر مندوب الحكومة عند نظر مشروع القانون رقم ٤٦/١٩٧٨ الذى سمى بقانون العدالة الضريبية إن الحكومة سوف تتقدم بمشروع قانون الضريبة الموحدة فى موعد غايته ١٩٨٠ : انظر : مؤلفنا فى التشريع الضريبى المصرى ـ الكتاب الأول ـ ضرائب الدخل ص ٦٧ .

(٩١) فرنسا نفسها الذى اخذ منها التشريع المصرى القانون رقم ١٤/١٩٣٩ .
ـ انتقلت إلى الضريبة الموحدة منذ فترة طويلة .
للمزيد انظر : أحمد ماهر عز ـ التهرب الضريبى ـ رسالة دكتوراه ـ القاهرة ١٩٨٠ .

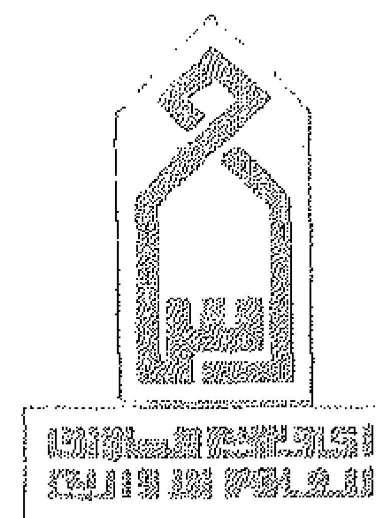
(٩٢) فى تقرير لإحدى الجهات الرقابية عن التهرب وخاصة فى مجال الخصم والإضافة اتضح أن جهة حكومية تتعامل مع الممولين اخطرت أن المعاملات مع إحداهن بلغت ١٥٠٠ جنيه فقط ثم اتضح أن التعامل الفعلى كان قد بلغ ١١,٢٦٥ جنيه عن عام ١٩٨٢ .. وفى السنة التالية اتضح أن نفس الممول تقاضى مبلغ ١٧,٠٠٠ سبعة عشر الف جنيه وتم الاخطار الفعلى والخصم والإضافة عن مبلغ ٤٠,٠٥٠ فقط اربعون جنيها لا غير وذلك لأن قانون الخصم والإضافة والقانون ١٥٧ / ١٩٨١ واللائحة التنفيذية والقرارات الوزارية المكملة لا تحدد ادنى مسئولية على المحاسب المراجع حيال الجهة الملزمة بتنفيذ قانون الخصم والإضافة ، وإنما القت بالمسئولية على الموظف المختص وفى حدود غرامة مالية لا تتجاوز جنيهات !

(٩٣) احد الفنانين تمت محاسبته عن عقد بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه وحدث نزاع قضائى مع المنتج وظهر العقد الحقيقى وإذا قيمته الحقيقية ١٥٠٠٠ جنيه فهل التصالح هنا مجد .

(٩٤) كانت مصلحة الضرائب المعلم الحقيقى لفنون المحاسبة الضريبية والنواحى القانونية التى امدت الجهات الاخرى بالخبرات والكفاءات فى مختلف القطاعات حيث كانت قوة جذب تجذب الخبرات فتصقلهم ثم تدفع بهم إلى اماكن الاحتياج ، وانقلب الحال واصبح الأمر لهثا وراء الحصيلة فحسب وبالطبع . قل العطاء ، وقد أشاد الخبراء الأجانب بالخبرات الضريبية فى تقاريرهم (على سبيل المثال تقرير الخبراء فى الفترة من ٢٢/٥/١٩٧٥ ـ ١٧/٦/١٩٧٥) .

(٩٥) على سبيل المثال انظر : المرحوم الأستاذ الدكتور حسين خلاف « تطور المالية العامة فى مصر » محاضرات على طلبة الدراسات العليا ـ كلية الحقوق ـ جامعة القاهرة فى عام ٥٩/١٩٦٠ م حيث قال « إن استخدام الضريبة فى تقليل التفاوت فى الدخول وإذابة الفوارق بين الطبقات يحتاج إلى إدارة مالية واعية وقوية جداً ، لتمنع كبار الممولين من التهرب من الضرائب » .

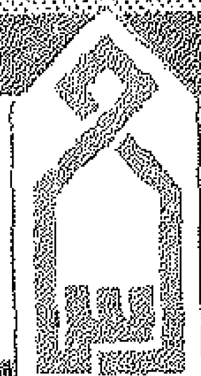
ADMINISTRATIVE RESEARCH REVIEW



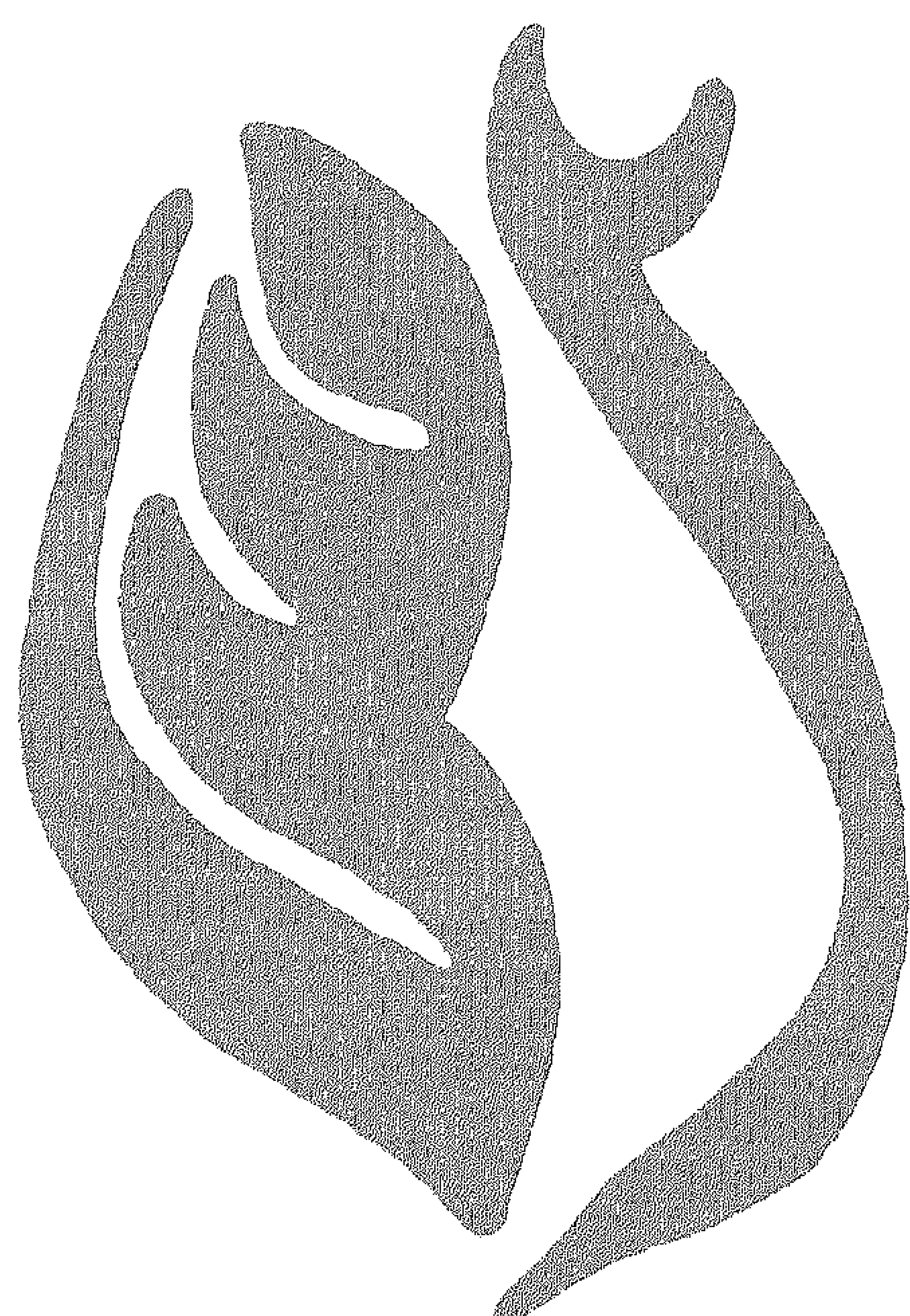
Volume : 3 No : 1

1988

المجلد ٣ العدد الثانى



مجلة البحوث الادارية



بحوث

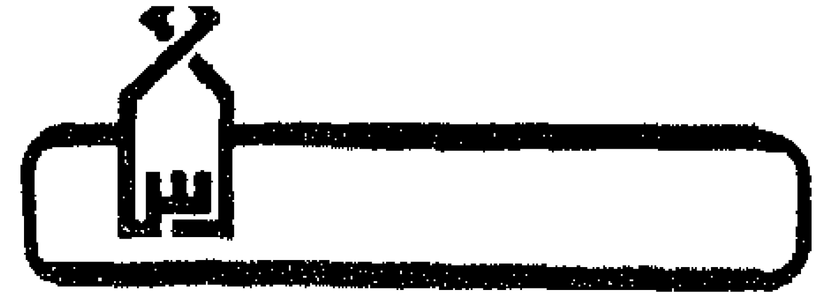
تعليم

استشارات

تدريب

• تدريب • استشارات • بحوث • تعليم •

١٩٨٩





مجلة
البحوث الإدارية

١٩٨٩

• تدريب • استشارات • بحوث • تعليم •

المجلد ٣ العدد الثاني



مجلة البحوث الإدارية

*

فصلية أكاديمية علمية تعنى بالبحث العلمى فى مجالات الإدارة والعلوم المتصلة بها

*

رئيس التحرير

أ . د عمرو غنايم

● ● ●

مدير المجلة

عادل البحيرى

● ● ●

مدير التحرير

أحمد قطب



جميع الآراء الواردة فى هذه المجلة تعبر عن وجهة نظر أصحابها

ولا تعكس بالضرورة رأى المجلة

المحتوى

تحديات التنمية بين الآلام والآمال

أ . د . عمرو غنايم

ص ٨

اشار الرئيس محمد حسنى مبارك فى خطابه فى عيد العمال الماضى إلى التحديات التى تواجه مصر فى الحقبة القادمة وعلى راس هذه التحديات الزيادة العشوائية والمتوالية فى عدد السكان والخطر الداهم الذى يهدد مصر إذا استمر هذا المعدل مع الظواهر السلبية السائدة المثلة فى انخفاض معدلات الاداء فى الوحدات الاقتصادية .

ولا شك ان رئيس الجمهورية وهو يدق ناقوس الخطر امام قيادات مصر وعمالها فهو بذلك يسير على نفس النهج الذى انتهجه منذ توليه قيادة مصر بمشكلاتها المزمنة التى تراكمت على مر السنين والتى لا تتطلب عصا سحرية للتعامل معها ولكنها تتطلب فى المقام الاول التدخل الجراحى لتحقيق التخلص من اسباب الداء .. لقد انتهج الرئيس مبارك سياسة المكاشفة والمصارحة ، وهو فيه هذا لا يبغى تحميل الشعب هموما فوق همومه ولكنه يرمى - من الجانب النفسى السلوكى - إلى توضيح حجم المشاكل بغية أن يشترك الشعب قادة وحكاما وعمالاً فى الإسهام فى تحمل مسئولية التعامل مع المشاكل والإسهام كفريق فى تخطى مايصادف مصر من عقبات . فمشاكل مصر ليست مسئولية الرئيس او مجلس الوزراء او قيادات الوحدات الاقتصادية ، ولكنها مسئولية كل مواطن ينعم بخيراتها ويتفيأ بظلالها ..

إطار النظام المتكامل للحد من ظاهرة الضياع (البعد المحاسبى)

الدكتور احمد عيد

ص ١٠

إن كل إنفاق للموارد يجب ان يقابله زيادة فى الإنتاج (سلعة او خدمة)بقدريتناسب مع قدر الموارد المنفقة ، وبقيمة تربو على قيمتها ، فإذا كان الانفاق لا يقابله ناتج او ان ذلك الناتج لا يتناسب قيمته مع قيمة ما أنفق من موارد فإن هناك ضياعا قد تحقق بمقدار الفرق بين القيمتين (قيمة ما أنفق وقيمة ما استرد او ما هو متوقع استرداده) . ويعنى ذلك أن كل جزء من الموارد يستهلك دون ان يقابله منفعة ذات قيمة يعد فى حكم المفقود ، وما فقد قد ضاع .

وفى قطاع الاعمال ، فإن المال هو لغة التعبير عن الموارد المستثمرة وعن الضياع الذى يمكن أن ينشأ بسبب استهلاك جزء من هذه الموارد دون عائد اقتصادى يعوض قيمة ذلك الجزء المستهلك .

وإذا ضاعت الموارد فهى خسارة بالقياس المحاسبى ، وذلك بالفرق بين ما انفق وما استرد . وإذا تكررت الخسارة ، أصبح المشروع فى موقف حرج حيث تصبح صلاحية المشروع فى محل شك ، وإدارة المشروع محل تساؤل .

وإذا كانت الخسارة بالقياس المحاسبى هى الفرق بين ما أنفق وما استرد ، فإن الخسارة بالقياس الاقتصادى هى الفرق بين ما أنفق وما كان يجب أن يسترد ، ويكون معدل العائد على الاستثمار هو المعيار الذى يحتكم إليه فى تحديد الخسارة الاقتصادية او مقدار الضياع الاقتصادى الذى تحمله المشروع والذى يرجع بالدرجة الاولى إلى سوء إدارة الموارد فى اى مرحلة من مراحل العمل الإدارى .

التوجهات المعاصرة للسياسة الخارجية فى دولة قطر

د . يوسف محمد عبيدان

ص ٣٠

مع تسليمنا بأن دولة قطر - ونظيراتها للدول الخليجية - تشترك مع الدول الجديدة المشابهة لها فى الانساق السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية ، إلا انها فوق كل ذلك تتميز عنها بأنها دولة تضرب بجذورها فى أعماق التاريخ . وترتبط بتراث عربى إسلامى ذى سمات حضارية راسخة خاصة فى القيم والمبادىء السياسية وهذا يحتم عليها الاقتباس من تجارب الدول الاخرى التى سبقت فى مضمار التقدم بالقدر الذى يحقق لها مبدأ الاستمرار القائم على المحافظة والتغيير فى الوقت نفسه ، وبناء نموذج تنظيمى فريد داخل إطار هذا التراث . وفى تقديرنا ان هذه المعطيات هى التى أملت على قطر - مثلها فى ذلك مثل باقى الدول الخليجية - لأن تختط لنفسها نهجا فى السياسة والحكم يقوم على إنشاء اجهزة وبناء مؤسسات تتفق مع الواقع وتتمشى





- ثمن النسخة الواحدة ٥٠ قرشاً
- الاشتراك السنوى بالنسبة للأفراد ١٥٠ قرشاً
- الاشتراك السنوى بالنسبة للهيئات والدوائر الحكومية ٢٠ جنيها لعشر نسخ
- الاشتراك السنوى بالنسبة لخارج القطر ٢٠ دولارا

ص
٨٢

Computer Mediated Communications
and
Group Decision Support Systems — **Turoff, Hiltz and Bahgat**

ABSTRACT :

The relationship between Goup Decision Support Systems (GDSS) and Computer-Mediated Communication Systesm (CMCS) is reviewed, describing both early and recent examples of tailored CMCS that satisfy the functional definition of a GDSS. The case studies summarized include EMISARI for Crisis Management, TERMS for consensus generation on the setting of technical standards, and a recent integration of Zero-Base Budgeting (ZBB) with CMC. Based upon these case studies, a number of abeervations are made on the nature of GDSS and associated areas of investigation .

معه ... وإنه لمن الحقائق الجلية ، والبراهين الواضحة ، كما يقرر ذلك الكثير من الكتاب والباحثين والمؤرخين المتتبعين لسير الأحداث ومراحل التاريخ في قطر ، أن النهضة الشاملة التى تعيشها هذه البلاد بشتى صورها لم تتحقق ولم تصل إلى ماوصلت إليه من مستوى الآن إلا على يد الشيخ خليفة بن حمد آل ثانى (الأمير الحالى) ، إذا كان هو الرأس المخطط والعقل المدبر لهذا التنظيم منذ تمرس بأعباء المسئولية والسلطة ونهض بالعديد من المناصب والوظائف حتى تسنى له تسلم مقاليد الحكم يوم ٢٢ فبراير ١٩٧٢

تقييم المزايا التى يمنحها قانون التامين الاجتماعى لموظفى وعمال الحكومة لبيان مدى اهمية إنشاء صندوق تامين خاص ...

دكتور محمد محمود الكاشف

ص
٤١

تسعى هيئة التامين الاجتماعى بجمهورية مصر العربية إلى زيادة المزايا لأصحاب المعاشات ولورثتهم ، بالرغم من أن ٤٠,٥٪ من أصحاب المعاشات الأحياء يتقاضون معاشا أقل من ستين جنيها وأقل من مائة جنيه ، وذلك طبقًا للبيان الصادر من وزارة التأمينات عن المعاشات المنصرفة لأصحاب المعاشات الاحياء طبقا لشرائح المعاشات الإجمالية (المعاش القانونى والزيادات) من الهيئة العامة للتامين والمعاشات فى ١٩٨٦/٦/٣٠ ، كما أننا نجد أن قيمة المعاشات المنصرفة لأصحاب المعاشات « ورثة » طبقًا لشرائح المعاشات القانونية والزيادات من نفس الهيئة فى نفس التاريخ .. ٩٤,٣٪ منهم يتقاضون معاشا اقل من ستين جنيها .. ٤,٩٪ منهم يتقاضون معاشا يتراوح بين ستين جنيها وأقل من مائة جنيه . نظرا لانخفاض القوة الشرائية للنقود وعدم تناسب المعاش مع الانفاق ، فلذا يجب التفكير فى مزايا جديدة لمساعدة الموظفين والعمال الحاليين الموجودين بخدمة الحكومة .. يسعى الباحث بتقديم هذه الدراسة لتقييم المزايا التى يمنحها قانون التامين الاجتماعى لموظفى وعمال الحكومة فى مصر وذلك بهدف إبراز أهمية إنشاء صندوق تامين خاص لهم يقدم مزايا تامينية جديدة .

الاستثمار فى التدريب واثره على الإنتاجية

دكتور م . محمد عبد السلام الحسينى

ص
٥١

تواجه الدول النامية مشاكل عديدة تاتى فى مقدمتها المشكلة السكانية وقوة العمل والإنتاجية ، وهى فى سبيل مواجهة تحديات التنمية الاقتصادية والاجتماعية تسعى بكل إمكاناتها إلى الاستفادة من الطاقات البشرية المتاحة بحيث تتحول من عبء على مدارها المادية إلى طاقة قادرة على زيادة الإنتاج والإنتاجية ودعم موازناتها ، والتطلع إلى تحقيق الوفرة .. ولا سبيل إلى ذلك افضل من التعليم والتدريب .

وفى جمهورية مصر العربية حظيت قضايا السكان وقوة العمل والإنتاجية باهتمام الدارسين والمسئولين منذ اكثر من ربع قرن مضى ، وبذلت جهود فى سبيل تاهيل قوة العمل وتزويدها بالتعليم عن طريق التوسع فى معاهده وجامعاته ومنشاته المختلفة ، ونشر مراكز التدريب المختلفة على طول البلاد وعرضها لخلق اجيال متتالية من العمالة الفنية الماهرة لسد احتياجات الاقتصاد القومى وتصدير الفائض إلى أسواق العمل الخارجية ، خدمة لدور مصر القومى فى المنطقة العربية . وبالرغم من ضخامة الجهود المبذولة فلا يزال هناك الكثير المطلوب انجازه لتحقيق التنمية البشرية الكاملة ، والوصول بالإنتاجية إلى مستويات مقبولة غالبا .

توجه جميع المراسلات والابحاث باسم رئيس التحرير على العنوان التالى

اكاديمية السادات للعلوم الادارية

كورنيش النيل ٥ مدخل المعادى
ص . ب ٢٢٢٢ القاهرة
، تليفون
٣٥٠١٢٦١ ● ٣٥٠١٠٨٢ ● ٣٥٠١٠٣٣

تحـــديـــات التنميـــة

أشار الرئيس محمد حسنى مبارك فى خطابه فى عيد العمال الماضى إلى التحديات التى تواجه مصر فى الحقبة القادمة وعلى رأس هذه التحديات الزيادة العشوائية والمتوالية فى عدد السكان والخطر الداهم الذى يهدد مصر إذا استمر هذا المعدل مع الظواهر السلبية السائدة الممثلة فى انخفاض معدلات الأداء فى الوحدات الاقتصادية .

ولاشك أن رئيس الجمهورية وهو يدق ناقوس الخطر أمام قيادات مصر وعمالها فهو بذلك يسير على نفس المنهج الذى انتهجه منذ توليه مسئولية قيادة مصر بمشكلاتها المزمنة التى تراكمت على مر السنين والتى لا تتطلب عصا سحرية للتعامل معها ، ولكنها تتطلب فى المقام الأول التدخل الجراحى لتحقيق التخلص من أسباب الداء ـ لقد انتهج الرئيس مبارك سياسة المكاشفة والمصارحة . وهو فى هذا لا يبغى تحميل الشعب هموماً فوق همومه ولكنه يرمى ـ من الجانب النفسى السلوكى ـ إلى توضيح حجم المشكلات بغية أن يشترك الشعب قادة وحكاماً وعمالاً فى الإسهام فى تحمل مسئولية التعامل معها والاسهام كفريق فى تخطى ما يصادف مصر من عقبات فمشكلات مصر ليست مسئولية الرئيس أو مجلس الوزراء أو قيادات الوحدات الاقتصادية ولكنها مسئولية كل مواطن ينعم بخيراتها ويتفيأ بظلالها .

ونحن كمصريين مخلصين نعرف أبعاد المشكلة ونعرف البدائل المطروحة للحلول . وأحياناً بل وغالباً ـ ما يكون الحل مراً كما هو حال المريض الذى يتطلب شفاؤه شيئاً من المعاناة والتحمل فى سبيل اتمام الشفاء سواء كان ذلك بتناول الدواء المر أو التدخل الجراحى وكلاهما صعب . أضف إلى ذلك أن الطبيعة البشرية تقاوم التغيير حتى لو كان هذا التغيير فى صالحها . ولا أدعى أن الإصلاح يمكن أن يتم بين يوم وليلة ولكنه يتطلب مخططا طويل الأمد قد يتطلب سنوات طويلة . **ولكن المهم هو التمهيد لهذا المخطط لاكتساب تأييد الرأى العام والاعلان عن البرنامج وشرح أبعاد المشكلة وخطة الاصلاح والدور المطلوب أن يقوم به كل فرد من المواطنين فى سبيل الاصلاح**

ومشكلات مصر متشابكة ذات جذور تمتد إلى ماض ليس بالقصير ولا يمكن أن تحمل الحكومة الحالية مسئولية مشكلات تداخلت وتراكمت على مر السنين ولم تؤخذ خطوات إيجابية وفعالة فى حلها وإنما اكتفت الحكومات المتعاقبة ـ ولهذا أسبابه ـ بحلول جزئية أو مسكنات . غير أن الأوان قد حان لاتخاذ الخطوات الفعالة فى سبيل الخروج من المشكلات الراهنة .. والمشكلات تتراوح بين زيادة فى السكان وانخفاض فى الإنتاجية ومشكلات اقتصادية متمثلة فى الديون والدعم والتضخم والطاقة والمشكلة الزراعية .. إلخ .. كما أن هناك مشكلة التعليم المرتبطة والمتداخلة مع المشكلات السابقة وأخيراً مشكلة الانتماء ..

وإذا بدأنا بمشكلة السكان ونسميها بالمشكلة لأن معدل الزيادة فى السكان فى حد ذاته لا يمثل مشكلة إلا إذا تجاوز النسب المعقولة أو إذا مثل عبئاً على الدولة سواء فى مرافق البنية الأساسية أو فى التعليم أو فى الغذاء .. ولم يقابل هذه الزيادة السكانية زيادة فى الإنتاجية وفى متوسطات الدخول ولعل السنوات العشر الأخيرة اتسمت بزيادة معدل المواليد مع انخفاض نسب الوفيات وثبات فى الرقعة الزراعية والإنتاجية . الأمر الذى حمل الدولة ـ المتكفلة بغذاء وتعليم وتوظيف كل مولود مع الارتفاع فى الأسعار العالمية للمواد الغذائية ـ عبئاً أصبح ينوء به كاهلها ، هذا رغم وجود الأجهزة الخاصة بتنظيم الأسرة سواء التابعة لوزارة الصحة أو للمجلس القومى للسكان ، ورغم أن فضيلة المفتى وأئمة الدين الإسلامى والمسيحى أعلنوها صراحة أن الدين لا يحرم تنظيم الأسرة إلا أن الوعى أو الاستجابة غير متلائمة مع حجم المشكلة رغم الحملة الإعلامية المكثفة فى هذا المجال ، ومن ثم فإنه لا يبقى أمام الدولة إلا بديلين : فرض التعقيم بقوة القانون ـ كما تم فى بعض الدول كالهند ـ أو حرمان من يزيد عدد أفراد الأسرة على ثلاثة أبناء مثلاً من بعض المميزات كالتعليم المجانى أو حق الانتفاع بالخدمات السلع المدعمة .. إلخ ..

أما انخفاض الإنتاجية وهى مشكلة لا يجب أن ننكرها أو نتجاهلها أو نتلاعب بالأرقام لنظهرها على غير حقيقتها فترجع إلى عدد من العوامل منها الإحلال والتجديد للمعدات المتقادمة فى الوحدات الاقتصادية والتى لا تتمشى مع التكنولوجيا الحديثة ، ولعل السبب فى ذلك يرجع إلى قصور الموارد من النقد الأجنبى أو اللوائح وقوانين الاستيراد أو قصور الصيانة أو البطالة المقنعة الموجودة فى هذه الوحدات أو سوء الإدارة . ولعل الحلول المقترحة فى هذا المجال تشمل السماح للوحدات الاقتصادية باستيراد احتياجاتها من قطع الغيار والآلات من فائض حصيلة تصديرها ووضع برامج للصيانة الوقائية .

بين الآلام والآمال

أ . د عمرو غنايم
رئيس أكاديمية السادات للعلوم الإدارية

أما عن الإدارة فلها جوانبها العديدة منها حتمية اختيار قيادات الوحدات الاقتصادية ، الاختيار المبنى على الخبرة والكفاءة واستخدام أسلوب الثواب والعقاب ، ولعل من أنسب أساليب التطبيق الحديث الإدارة بالأهداف والنتائج ، كما أن هناك أهمية تنمية هذه الكوادر الإدارية على الأساليب الإدارية الحديثة والتى ظلت لسنوات طويلة وما زالت تتم دون ما تخطيط هادف يرمى إلى إعداد هذه الكوادر ـ هذا بالإضافة إلى أن إعطاء الصلاحيات لهذه القيادات وتحريرها من القيود سيساعد على انطلاقها ورفع مستوى أدائها . كذلك ضرورة العناية بالتدريب الفنى على المستحدث من المعدات والآلات بالنسبة للعمالة الموجودة .

أما عن المشكلات الاقتصادية فهى مشكلات متداخلة مع المشكلات الأخرى وتتطلب الحذر فى معالجتها سواء ما كان متصلاً منها بالدعم أو التضخم ، وقضية الدعم ظهرت نتيجة لرغبة الدولة فى رفع جزء من العبء عن كاهل محدودى الدخل إلا أن ـ الواقع العملى يتطلب إعادة النظر فى إطار الدعم ، فبالإضافة إلى أنه أصبح يمثل عبئاً ضخماً على موازنة الدولة فإنه يذهب إلى غير مستحقيه وتستمر المعاناة .. وبرنامج الإصلاح الاقتصادى المقترح لابد أن يشمل ربط الأجر بالإنتاج .. ترشيد الإنفاق .. ترشيد استخدامات الطاقة .. تسعير المنتجات على أسس واقعية تتناسب مع التكلفة الحقيقة ، هذا مع وضع مخطط طويل يحدد للشعب حجم الأعباء .. والمنتظر سداده منها سنوياً ، وذلك حتى يشارك كل بدوره فى تحمل العبء ، ولا أعتقد أن ذلك بالأمر الغريب فقد سبقتنا إليه رومانيا ويوغوسلافيا ودول أمريكا اللاتينية ، ومع هذا الترشيد فإن تنمية الموارد أمر حتمى سواء فى مجال تصدير المنتجات المصرية أو السياحية أو تشجيع وجلب الاستثمارات الخارجية إلى مصر وهى بدورها تتطلب مخطط مدروس .

أما عن الزراعة فمع أن مصر تتميز بالتربة الخصبة والوادى الذى حبانا الله به فإن مصر تستورد ما لا يقل عن ثلاثة أخماس احتياجاتها من القمح . والأمر يتطلب العمل فى ثلاثة أبعاد أولها إعادة النظر فى التركيب المحصولى ، والثانى توسيع الرقعة الزراعية ، والثالث تشجيع الشباب على تملك واستصلاح الأراضى ، هذا بالإضافة إلى الحد من التعديات على الأراضى الزراعية وإيقاف إقامة المبانى كلية على الأراضى الزراعية وتحديد أسعار تشجيعية للمحاصيل الزراعية .

أما عن التعليم وهو البعد الرابع من مشكلات مصر فهو مرتبط بمشكلة زيادة السكان ومرتبط أيضاً بما انتهجته مصر وفقاً للدستور من مجانية التعليم وتعيين الخريجين ، بالإضافة إلى النمط الاجتماعى الذى يسود حالياً من رغبة كل أسرة فى دخول أبنائها الجامعة والابتعاد بهم عن التعليم الفنى والحرفى . الأمر الذى أدى ـ إضافة إلى العبء المادىء على الدولة ـ إلى وجود اختلال فى العرض والطلب من القوى العاملة ، فهناك عرض متزايد من خريجى الجامعات بتخصصاتهم المختلفة لا يقابله طلب . وعجز فى الفنيين والحرفيين يقابله طلب ومجرد الإشارة إلى أن خريجى دفعات خمس سنوات سابقة لم يتم تعيينهم بعد ، وعدد المتقدمين للثانوية العامة سنوياً والذى بلغ هذا العام حوالى ربع المليون ليعطى مؤشراً عن أبعاد هذه المشكلة . ولاشك أن ما بدأته وزارة التعليم من محاولات جادة فى إصلاح هيكل التعليم منذ المراحل الأولى هو خطوة على الطريق ولكنه يتطلب وبالضرورة وجود تخطيط للقوى العاملة للعشرين عاماً المقبلة والذى يتطلب بدوره وجود خطة إقتصادية واجتماعية لما يرجى أن تكون عليه مصر بعد عشرين عاماً وذلك حتى يأتى تخطيط التعليم على أساس سليم .

يأتى بعد ذلك موضوع الانتماء وهو موضوع أعدت فيه عديد من الدراسات حول أسباب تفشى حالة اللامبالاة والتسيب فى المجتمع المصرى ونوقشت على عديد من المستويات وهى ظاهرة تتطلب المناقشة من علماء النفس والاجتماع ، وفى تصورى أن مع بداية حل المشكلات الاقتصادية والحوار والإعلام الكافى سيساعد ذلك على المعالجة الجزئية لهذه الظاهرة والتى ستأخذ فترة طويلة نسبياً لأنه رغم تفشيها فإن الشعب المصرى بطبعه شعب عاطفى ملتزم فى الشدائد والأمثلة عديدة على ذلك .

ختاماً فإن تصورى أنه قد آن الأوان لنتكاتف جميعاً ونبدأ الإصلاح الشامل لمصرنا العزيزة فقد تأخرنا كثيراً والزمن ليس فى صالحنا .. ﴿ وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون ﴾ .

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿ وعلمك ما لم تكن تعلم وكان فضل الله عليك عظيما ﴾

صدق الله العظيم

اطـار النظـام المتكـامل للحد من ظاهـرة الضياع

البعـد المحاسبى

مقدمة

إن كل إنفاق للموارد يجب أن يقابله زيادة فى الإنتاج (سلعة أو خدمة) بقدر يتناسب مع قدر الموارد المنفقة ، وبقيمة تربو على قيمتها . فإذا كان الإنفاق لا يقابله ناتج او ان ذلك الناتج لا تتناسب قيمته مع قيمة ما انفق من موارد فإن هناك ضياعاً قد تحقق بمقدار الفرق بين القيمتين (قيمة ما انفق وقيمة ما أسترد او ما هو متوقع استرداده) . ويعنى ذلك أن كل جزء من الموارد يستهلك دون أن يقابله منفعة ذات قيمة يعد فى حكم المفقود ، وما فقد قد ضاع(1) .

وفى قطاع الأعمال ، فإن المال هو لغة التعبير عن الموارد المستثمرة ، وعن الضياع الذى يمكن أن ينشأ بسبب استهلاك جزء من هذه الموارد دون عائد اقتصادى يعوض قيمة ذلك الجزء المستهلك .

وإذا ضاعت الموارد فهى خسارة بالقياس المحاسبى ، وذلك بالفرق بين ما أنفق وما أسترد . وإذا تكررت الخسارة ، أصبح المشروع فى موقف حرج حيث تصبح صلاحية المشروع فى محل شك ، وإدارة المشروع محل تساؤل .

وإذا كانت الخسارة بالقياس المحاسبى هى الفرق بين ما أنفق وما أسترد ، فإن الخسارة بالقياس الاقتصادى هى الفرق بين ما أنفق وما كان يجب أن يسترد ، ويكون معدل العائد على الاستثمار هو المعيار الذى يحتكم إليه فى تحديد الخسارة الاقتصادية أو مقدار **الضياع الاقتصادى** الذى تحمله المشروع والذى يرجع بالدرجة الأولى إلى سوء إدارة الموارد فى أية مرحلة من مراحل العمل الإدارى .

---

(1) من التعريفات المختلفة للضياع : « تضحية لا يقابلها خدمة أو منفعة » (د . على عبد الرحيم / التكاليف غير المباشرة / ١٩٧٠ / ص ١١٠ ـ ١١٢) .

« الضياع هو مايستهلك من موارد دون أن يتحقق من ورائها منافع او خدمات » (KOHLER ، كما اشار إليه المرجع السابق) .

« الضياع فى الموارد هو ذلك الجزء الذى يفقد أثناء التشغيل ولا يمكن استرداد قيمته » (Mofarland-Schiff, Cited by DICKEY, R., "Accountant's Cast Handbook", Ronald Press Com., N.Y. 1960, P. 5-49)

« الضياع هو الخسارة الناتجة عن اختفاء المواد فى العملية الصناعية أو الناتجة عن تعرض المواد لنقص فى قيمتها . Schlatter & Schlatter, Cited by DICKEY, Ibid .

« الضياع هو خسارة صناعية (ملموسة أو غير ملموسة) د . محمد توفيق بلبع ، كما اشار إليه د . على عبد الرحيم .

وقد عرفت الخسارة بأنها « النقص فى قيمة الأصول لأسباب لا تتعلق بالنشاط أو نتيجة أى تصرف يترتب عليه عائد يقل عن قيمتها . N.A.A.Cited by BULLOCH, KELLER & VLASHO, "Accountant's Cost Handbook," Ronald Press public., N.Y., 1983, 1-6 .

وعرفها Kohler بأنها مصروف غير متوقع أو غير إرادى وغير متكرر لا يتوقع من ورا ئه منفعة حاضرة أو مستقبلة (كما اشار إليه د . على عبد الرحيم) . وتتفق هذه التعاريف على أن الضياع هو موارد تستهلك دون مقابل ، وإن وجود الضياع يمثل خسارة على المشروع . ونحن هنا نضيف ضرورة التمييز بين الضياع المحاسبى والضياع الاقتصادى .

وفى دراسة سابقة للباحث[٢] ، ومن خلال حالات عملية ، ألقى الضوء على جوانب القصور الناتج عن ضعف الكفاءة الإدارية معبراً عنه بلغة التكاليف . ويمثل ذلك ضياعا فى موارد الشركات محل الدراسة . على أن الضياع الشامل يمكن أن يكون أكثر من ذلك بكثير إذا اتجه التحليل إلى دراسة رأس المال المستثمر ، والعائد الذى كان يجب أن يحققه ذلك المال . ويتبين ذلك من دراسة العديد من الميزانيات المنشورة فى الآونة الأخيرة (عن نتائج أعمال السنة المنتهية فى ١٩٨٨/٦/٣٠)[٣] .

وتشير البيانات التى تشتمل عليها هذه الميزانيات (٣١ شركة منها ٢٣ شركة صناعية) إلى أن هناك ٣ شركات فقط تحقق عائدا على المال المستثمر[٤] مابين ١٠ ، ١٥٪ ، ٣ شركات تحقق عائدا من ٥٪ إلى أقل من ١٠٪ ، ٤ شركات تحقق عائدا أقل من ٢٪ وعشر شركات تحقق خسائر بلغت فى مجموعها حوالى ٩١ مليون جنيه .

وباستثناء الثلاث شركات التى تجاوز عائد كل منها ١٠٪ من المال المستثمر ، فإن قيمة الأموال المستثمرة فى بقية الشركات تبلغ حوالى ١٤,٥ مليار جنيه ، منها عشر شركات خاسرة بلغ مجموع المال المستثمر فيها حوالى ٥,٣٤ مليار ، و١٨ شركة بلغ مجموع الأموال المستثمرة منها ٩,٢٦ مليار حققت أرباحا بلغ مجموعها حوالى ٩٥,٦ مليون جنيه أى بمتوسط عائد يبلغ ١٪ على المال المستثمر .

وإذا اعتبرنا (تقديرا) أن معدل العائد على المال المستثمر يجب ألا يقل عن ١٠٪

دكتور أحمد عيد
اكاديمية السادات للعلوم الادارية
جامعة الملك عبدالعزيز

فى المتوسط (وهو رقم متواضع بالقياس إلى الشركات الناجحة محليا وعالميا) ، فإن معنى ذلك أن هناك عوائد ضائعة على هذه الشركات تقدر بحوالى ٨٣٠ مليون جنيه ، وإذا أضفنا إليها الخسائر المحققة ، تبلغ قيمة الضياع الاقتصادى حوالى ٩٢١ مليون جنيه .

وهذه النتائج تؤكد لنا ماسبق التركيز عليه فى الدراسة السابق الإشارة إليها من حيث أهمية تواجد المحاسب الإدارى فى المشروع كضرورة استراتيجية للحد من ظاهرة الضياع الاقتصادى الذى تتعرض له العديد من الشركات ، والذى أصبح أحد السمات المميزة للعصر وبالاقتصار على مصر .

وإذا كان الحدث يخضع لمرحلتين من العمل الإدارى تكمل كل منهما الأخرى : التخطيط والرقابة ، والأولى تبدأ بإعداد المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار وتنتهى بإعداد معايير الأداء ، والثانية تنطلق من المعايير وتنتهى بالإجراءات المصححة لأى انحراف عن هذه المعايير ، فإن الوقائع المنشأة للضياع يمكن أن تنحصر فى مجموعة حلقات العمل التى تخص كل مرحلة من هاتين المرحلتين ، ولذلك فإن دراسة إمكانات الحد من ظاهرة الضياع لابد أن تتم فى إطار متكامل تخضع فيه كل من هذه الحلقات للبحث باعتبارها يمكن أن تكون مصدرا لحدوث الظاهرة .

والعمل فى هذا الإطار فى تقديرنا يمكن أن يكون ذات بعدين : محاسبى وإدارى . والبعد المحاسبى هو المحور الذى تدور حوله الدراسة فى هذا البحث .

وقد كان التركيز فى الدراسة السابقة لنا على أركان الفاعلية لمهمة المحاسب الإدارى (النظام ، العنصر البشرى والإدارة) وأما عن هذه الدراسة ، فإن الباحث يركز فيها على «النظام» ، وذلك فى محاولة **ترجمته إلى برنامج عمل للمحاسب الإدارى فى مرحلتى العمل التخطيطى والعمل الرقابى (ابتداء من الإعداد لاتخاذ القرار التخطيطى حتى القرارات المصححة لأى انحرافات فى التنفيذ الفعلى) من أجل المساهمة فى الحد من ظاهرة الضياع فى الواقع العملى .**

وتعتمد هذه الدراسة على فرضين : **كفاءة المحاسب الإدارى وكفاءة الإدارة .**[٥]

وبادىء ذى بدء نشير إلى أن قطاع الأعمال يمارس نشاطه من خلال العديد من المتغيرات المحلية والإقليمية والعالمية . وتعد هذه المتغيرات بمثابة ضغوط على الشركات . وكفاءة الإدارة إنما تقاس بمدى قدرتها على العمل بنجاح فى ظل هذه الضغوط ، ولن يتم ذلك إلا إذا رفعنا من مستوى الإدارة . ولذا ، ففى تقدير الباحث ، أن هذه المتغيرات تزيد من أهمية الدراسة والبحث من أجل رفع كفاءة العملية الإدارية .

وبعون الله نتناول هذه الدراسة على النحو التالى :

---

(٢) الدراسة للباحث تحت عنوان « مسئولية المحاسب الإدارى فى مواجهة ضعف الكفاءة الإدارية » ، المدير العربى / العدد ١٠٣ / أكتوبر ١٩٨٨ .

(٣) المصدر : الميزانيات المنشورة فى جريدة الأهرام بتاريخ : ٣٠ يناير ، ٢ ، ٣ ، ٤ ، ١٦ فبراير ١٩٨٩ ، فى جريدة الوفد بتاريخ : ٢٩ ديسمبر ١٩٨٨ ، ٥ ، ١٩ يناير ، ٩ ، ١٦ فبراير ١٩٨٩ ، وفى جريدة الشعب بتاريخ ١٠ ، ١٩ يناير ١٩٨٩ .

(٤) المال المستثمر معبراً عنه بإجمالى قيمة الأصول فى الميزانية .

(٥) بيان المقصود بكفاءة المحاسب الإدارى وكفاءة الإدارة موضح فى الدراسة السابق الإشارة إليها .

أطار النظام المتكامل للحد من ظاهرة الضياع

أولاً : الحد من ظاهرة الضياع بترشيد الأداء فى مرحلة العمل التخطيطى

١/١ إعداد المعلومات لاتخاذ القرار
٢/١ إعداد نظم العمل للتنفيذ
٣/١ إعداد المعايير

ثانياً : الحد من ظاهرة الضياع بترشيد الأداء فى مرحلة العمل الرقابى

١/٢ الرقابة الوقائية
٢/٢ مراجعة التنفيذ
٣/٢ القرارات المصححة

وتشتمل المرحلة الخاصة بالقرارات المصححة على نموذج مقترح لضمان فاعلية العمل فى هذه المرحلة ، ويعتمد ذلك النموذج على المشاركة الجماعية فى تشخيص المشاكل وكيفية مواجهتها ، كما تشتمل أيضا على حالة عملية فى هذا المجال .

وبالله عز وجل التوفيق

أولاً : الحد من ظاهرة الضياع بترشيد الأداء فى مرحلة العمل التخطيطى :

من المعلوم أن الوظيفة التخطيطية هى أولى حلقات العملية الإدارية ، وبقدر الجهد المبذول فى هذه المرحلة (جهد قائم على الإساس العلمي والخبرة العملية) بقدر تسهيل مهمة التنفيذ وضمان مسارها نحو تحقيق الأهداف والسياسات العامة للمنظمة وتحييد إحدى الحلقات الأساسية التى يؤدى الخلل فيها إلى إهدار الموارد وضياعها .

والحلقة الأولى من الوظيفة التخطيطية هى إعداد المعلومات اللازمة لصنع القرار . ويشتمل ذلك على تجميع البيانات وتحليلها واستخدام نتائج التحليل فى تحديد البدائل وتقييمها . وإذا ما اتخذ القرار ، وجبت الحلقة الثانية وهى إعداد النظم (الفنية والإدارية للعمل) لاستقبال القرار وتنفيذه طبقا لما يجب أن يكون وقد يتطلب ذلك معالجة أى قصور فى هذه النظم أو تطويرها . وعلى ضوء أبعاد القرار والخصائص المميزة لنظم العمل يتم إعداد معايير الأداء ، والتى تمثل الحلقة الأخيرة من مرحلة العمل التخطيطى ، وفى نفس الوقت الحلقة الأولى من مرحلة العمل الرقابى .

وفى كل حلقة من هذه الحلقات يتحدد للمحاسب الإدارى دور يجب أن يمارسه بنجاح . وفى العرض القادم نتناول دراسة هذه الحلقات ، ودور المحاسب الإدارى فى كل منها ، وما قد يثار من مشاكل فى هذا الصدد .

١/١ إعداد المعلومات لاتخاذ القرار :

إذا كان التخطيط السليم هو سر نجاح المنظمات ، فإن الإعداد السليم للمعلومات هو سر نجاح التخطيط ، والمعلومات تشتمل على الكمية وغير الكمية ، والكمية منها تشتمل على المالية وغير المالية . والمعلومات هى تعبير عن حقائق بقدر الكشف عنها بقدر تمكن صانع القرار من تحديد الأبعاد السليمة لقراره .

والثقل الرئيسى للمحاسب الإدارى فى هذه المرحلة يتركز فى المساهمة فى تشكيل نظام للمعلومات (المالية والمعلومات المساندة لها) بما يسمح بعرض البيانات ومدلولاتها الحقيقية أمام صانع القرار ، على أن يتم ذلك بأقل تكلفة ممكنة .

وأول ما تتطلبه هذه المهمة هو تجميع كافة المعلومات التى يمكن أن تؤثر على توجيه القرار سواء كان ذلك القرار خاص بتخطيط النشاط الجارى ، بتخطيط النشاط الاستثمارى أو خاص بمواقف غير متكررة . ثم يلى ذلك تحليل هذه المعلومات للوقوف على ما وراءها من حقائق ، وعرض هذه النتائج (بالتوصيات المناسبة) على صانع القرار .

على أن مايمكن أن يثار من مشاكل أو قضايا فى هذه المرحلة هى :

١/١/١ ـ المخاطر الناتجة عن زيادة المعلومات .
٢/١/١ ـ اقتصاديات تشغيل المعلومات .
٣/١/١ ـ المسئولية القيادية لإدارة المعلومات .

١/١/١ ـ المخاطر الناتجة عن زيادة المعلومات :

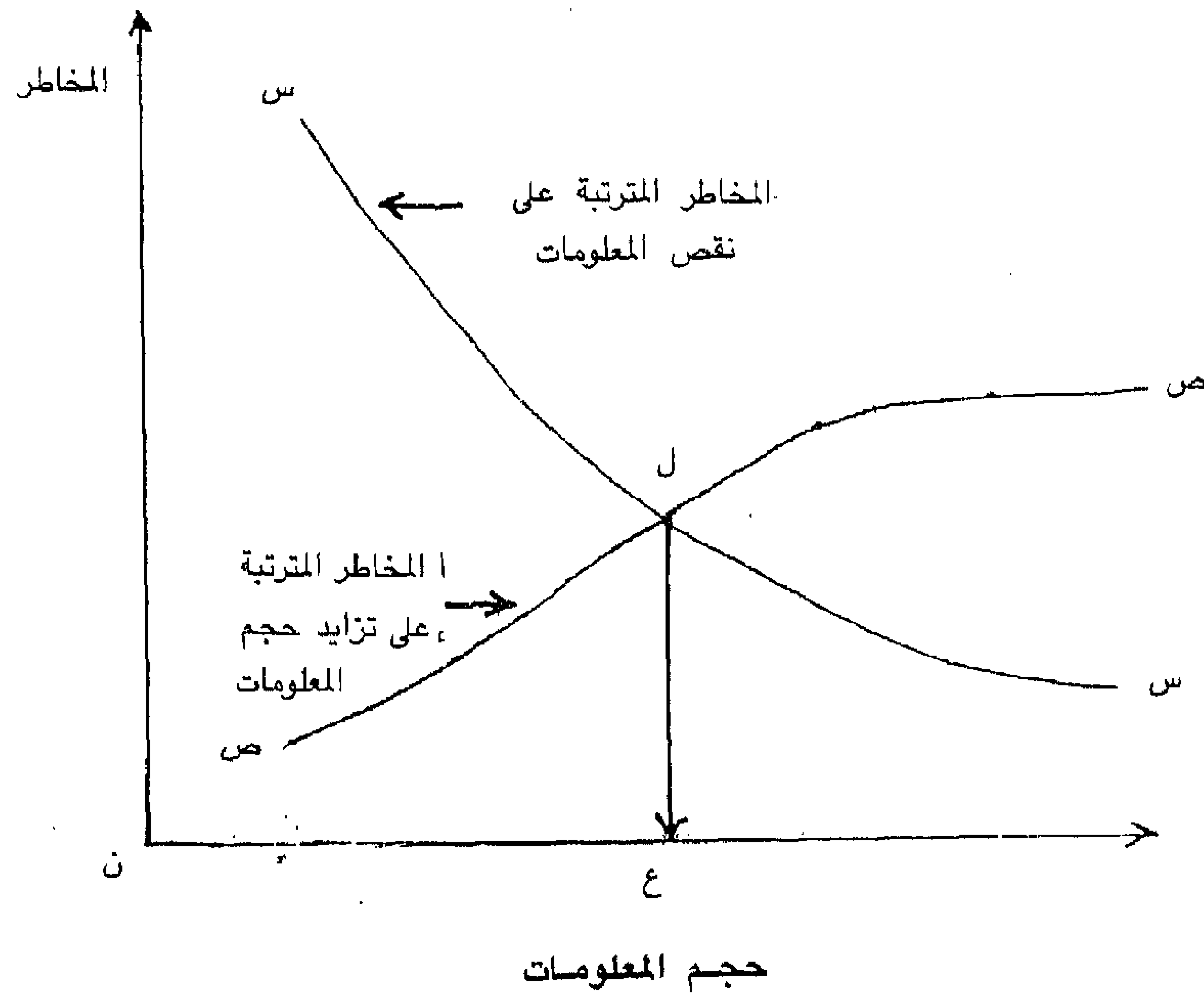
من المعلوم (نظريا) أن توفير بيانات اكثر يزيد من رصيد المعرفة المتوفرة ، ومن ثم يعطى فرصة للتعرف على أكبر عدد ممكن من المتغيرات التى يمكن أن تتفاعل إيجابا وسلبا مع حركة النشاط المطلوب له القرار .

إلا أنه من الناحية العملية ، فقد دلت نتائج بعض الدراسات إلى أن كثرة المعلومات يمكن أن تؤدى إلى تعقيد الموقف أمام متخذ القرار مما يترتب عليه إهماله لهذه المعلومات والاعتماد على الخبرة والاجتهاد فى توجيه ذلك القرار[٦] .

ويمكن التعبير عن نتائج هذه الدراسات بأن هناك مخاطر تتزايد بتزايد حجم المعلومات . ومن ناحية أخرى ، فإن هناك مخاطر أخرى تترتب على نقص المعلومات تتلخص فى الخسائر (الضياع فى الموارد) التى يمكن أن يتعرض لها المشروع فى حالة

(6) CASEY, C., "Coping with Information Overload : The Need for Empirical Research", Cost & Management, July-August 1982, PP. 31-36 .

اختفاء الحقائق المترتبة على نقص هذه المعلومات[٧] . ويمكن أن نعبر عن هذه الظاهرة فى الشكل البيانى المقترح التالى :



حجم المعلومات

وطبقا للشكل البيانى السابق ، فإن المنحنى (س س) يعبر عن المخاطر المترتبة على نقص المعلومات ، وأن المنحنى (ص ص) يعبر عن المخاطر المترتبة على تزايد حجم المعلومات .

ومن الناحية النظرية ، فإن الحجم الأمثل للمعلومات يمكن أن يتحدد عند النقطة (ل) وهى نقطة التقاء المنحنيين (س س) ، (ص ص) ويقدر الحجم الأمثل للمعلومات بالمقدار (ع ن) .

١/١/١/١ - تحجيم المخاطر الناتجة عن زيادة المعلومات :

على أنه فى تقدير الباحث ، فإن المخاطر الناتجة عن تزايد حجم المعلومات لا ترجع إلى المعلومات فى ذاتها ، ولكنها يمكن أن ترجع إلى مستوى كفاءة نظام المعلومات من حيث دقة المصادر ، طرق تنظيم المعلومات وتحليلها وعرضها بما يتفق مع طبيعة القضايامحل البحث ومستوى المعارف والمهارات المتوفرة فى صانع القرار[٨] .

وعلى ذلك ، فإن تحجيم هذه المخاطر[٩] يتطلب رفع مستوى كفاءة النظام .

ونظرا لأن البيانات المالية (بيانات إجمالية هى ناتج تطبيق نظم المحاسبة العامة ، وتحليلية هى ناتج تطبيق نظم التكاليف) تعد ذات طبيعة استراتيجية فى توجيه القرار ، ونظراً لأن كل المتغيرات (حتى غير القابلة للقياس الكمى منها) يجب أن تترجم فى النهاية فى شكل مالى (تكلفة أو عائد) ، فإن تنظيم هذه المعلومات يجب أن تسند إلى من تتوافر فيه مهارات السيطرة عليها من حيث التجميع ، التبويب ، التحليل والعرض . ومما لا شك فيه أن المحاسب الإدارى هو خير من تتوافر فيه هذه المهارات .

وفى هذا الإطار ، فإن المحاسب الإدارى مطالب بتصميم خطة عمل تسمح بتوفير مجموعة من الأركان :

١/١/١/١/١ - توفير مصادر آمنة للبيانات .

(7) COMPTON, T., "A Cost-Effective Internal Control System Management's Dilemma", Journal of Systems Management, May 1985, PP., 21-25 .

(٧) يشهد الواقع العملى بأن كثير من حالات الفشل الاقتصادى كان مرجعها نقص المعلومات التى اعتمد عليها صانع القرار ، مما ترتب عليه ضياع كثير من الموارد . أنظر الحالات التى نشرها الباحث فى الدراسة السابق الإشارة إليها .

(٨) بفرض توافر مهارات التعامل مع المعلومات من جانب صانع القرار .

(٩) مما يجدر الإشارة إليه أن هذه المخاطر لايمكن إخضاعها للقياس العلمى الدقيق نظرا لعدم إمكانية حصر والتحكم فى المتغيرات المحددة لها ، ولذلك ، فإن حساب هذه المخاطر إنما يعتمد بدرجة كبيرة على الاجتهاد والتقدير .

١/١/١/١/٢ ـ تصنيف البيانات حسب طبيعتها والتوقيت الزمنى لها (تاريخية أو محددة مقدما) .

١/١/١/١/٣ ـ تنقية المعلومات من البيانات الهامشية والتركيز على ما هو استراتيجى منها . ولا شك أن هذه المهمة بقدر أهميتها وخطورتها بقدر صعوبة تحقيقها نظرا لغياب قواعد موضوعية ثابتة يمكن الاحتكام اليها فى عملية التمييز بين ما هو استرتيجى وما هو هامشى . وللحد من هذه الصعوبة ، فإن المحاسب الإدارى يمكن أن يسترشد فى هذا الصدد ببعض العوامل من أهمها

— الهدف أو الأهداف الاستراتيچية للمنظمة

— السياسات العامة التى تحكم اتخاذ القرارات .

— رؤية متخذ القرار واتجاهاته .

— الظروف العامة المحيطة بالمنظمة .

— وتقدير المحاسب الإدارى على ضوء خبراته السابقة .

١/١/١/١/٤ ـ انتقاء ذلك القدر والنوع من المعلومات الاستراتيچية التى تتلاءم مع كل موقف يلزم اتخاذ قرار بشأنه . وغنى عن البيان أن المعلومات المقدر اختيارها سوف تختلف (كمية ونوعا) باختلاف المواقف .

وفى هذه المرحلة أيضا ، فأن المحاسب الإدارى يمكن أن يسترشد بالعوامل المشار إليها فى البند السابق بالتطبيق على كل حاله مطلوب دراستها على حدة .

١/١/١/١/٥ ـ استقاء ماوراء هذه المعلومات (التى تخص كل موقف على حدة) من حقائق عن طريق تحليلها ودراستها .

وفى تقدير الباحث فإن محصلة هذه الخطوة تعد الفيصل فى تقييم دور المحاسب الإدارى ومدى فاعليته فى مرحلة اتخاذ القرار . فبقدر ماتسفر عنه من حقائق ومؤثرات بقدر كفاءة المداومات فى توجيه متخذ القرار ، بقدر الحكم على مقدار ما ساهم به المحاسب الإدارى فى صنع ذلك القرار .

وأهمية هذه الخطوة تنعكس أيضا فى مدى أهمية تكوين المحاسب الإدارى سواء من حيث التكوين المهنى أو من حيث حصيلة مايجب أن يتوافر لديه من معارف فى العلوم الأخرى (التحليل الكمى ، الجوانب الإدارية والإقتصادية والسلوكية فى اتخاذ القرارات ....إلخ)(١٠)

١/١/١/١/٦ ـ عرض وتقديم وشرح المعلومات وما وراءها من حقائق ومؤشرات بطريقة تتلاءم مع غير المتخصصين فى الجوانب المالية .

وفى هذه المرحلة يتعين على المحاسب الإدارى التزام الموضوعية وتحييد الاتجاهات الشخصية سواء كانت هذه الاتجاهات من جانبه أو من جانب بعض أفراد الإدارة العليا .

١/١/١/١/٧ ـ التوقيت المناسب فى عرض المعلومات بما يسمح لمتخذ القرار بالتفهم الكامل للحقائق ودلالاتها ، وتشكيل الأركان المختلفة للقرار بناء على ذلك .(١١)

ومما هو جدير بالذكر أن المواقف الطارئة تتطلب جهدا مضاعفا من المحاسب الإدارى فى هذا الشأن . ومساهمته فى اجتياز مثل هذه المواقف بنجاح يعد فى تقدير الباحث معيارا له الأولوية فى الحكم على مستوى فاعليته فى المنظمة .

وبيان الأركان السابقة فى مرحلة تجميع المعلومات واستنباط ما وراءها من حقائق يمكن (فى تقدير الباحث) أن يرتب نتيجة (مشروطة باستيفاء هذه الأركان) وهى إعادة تشكيل العلاقة بين حجم المعلومات والمخاطر .

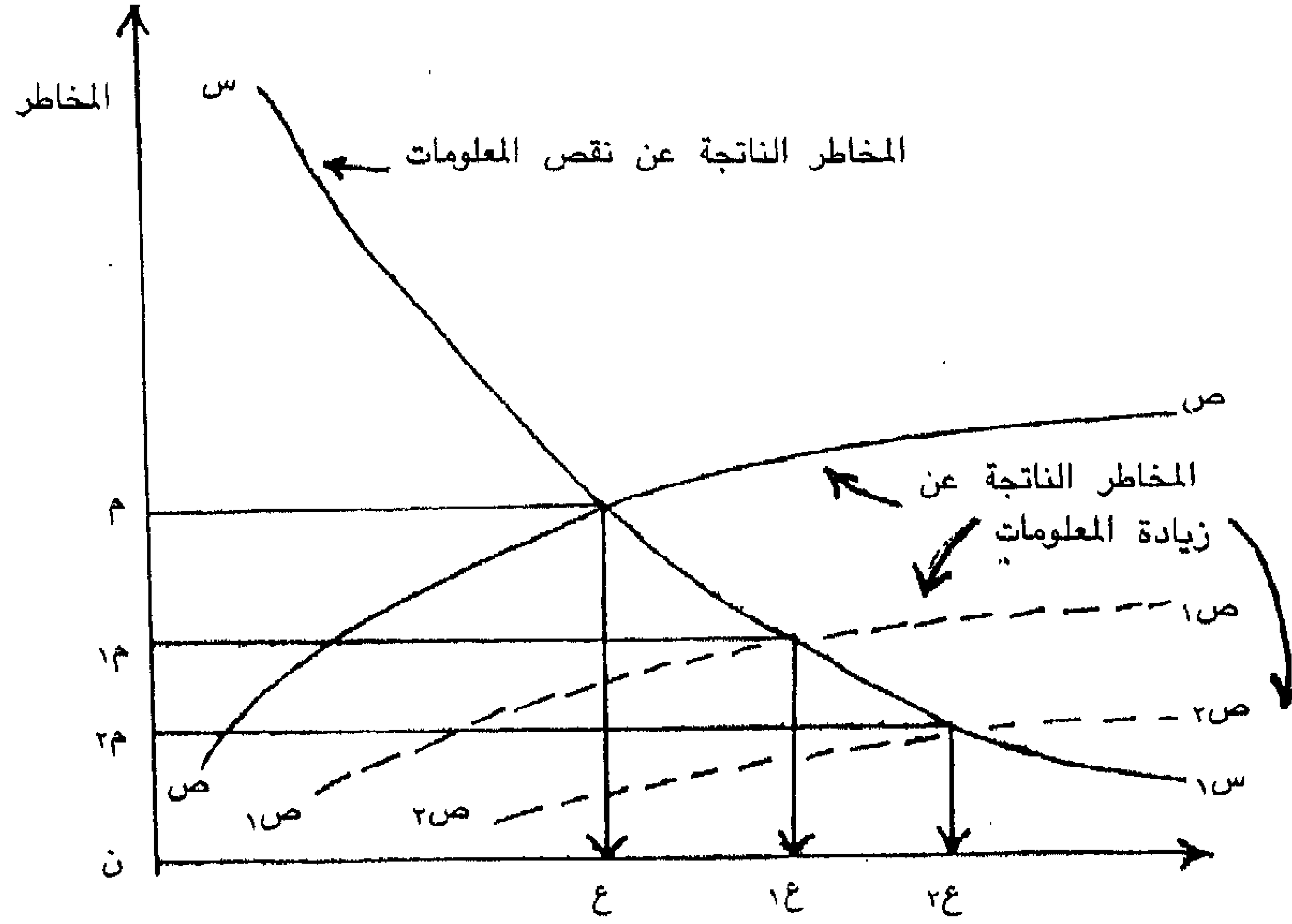
١/١/١/٢ ـ إعادة تشكيل العلاقة بين حجم المعلومات والمخاطر :

إن استيفاء الأركان السابقة يمكن أن يترتب عليه تحجيم المخاطر الناتجة عن زيادة المعلومات (والتى قد تتمثل فى حالة التوهان التى قد تصيب صاحب السلطة مما يرتب آثارا سيئة على أبعاد القرار) وبالتالى يمكن إعادة صياغة العلاقة بين المخاطر وحجم المعلومات فى الشكل البيانى المقترح التالى :ـ

---

(١٠) تناول الباحث بالتفصيل العناصر العلمية والعملية المكونة لشخصية المحاسب الإدارى فى المنظمة/ انظر الدراسة السابق الإشارة إليها .

(١١) تشير نتائج الدراسات الميدانية (مع ٢٠٠ من المديرين ينتمون إلى ٥٠ شركة أمريكية) أن فى حالة عرض كمية كبيرة من المعلومات ، مع الحاجة إلى اتخاذ القرار فى قدر محدود من الوقت ، تلجأ ٧٥٪ من العينة إلى تجنب هذه المعلومات وتعتمد على الاجتهاد والتقدير الشخصى أو تفويض الأمر إلى آخرين لاتخاذ القرار . انظر CASEY, Op-Cit. .



حجم المعلومات

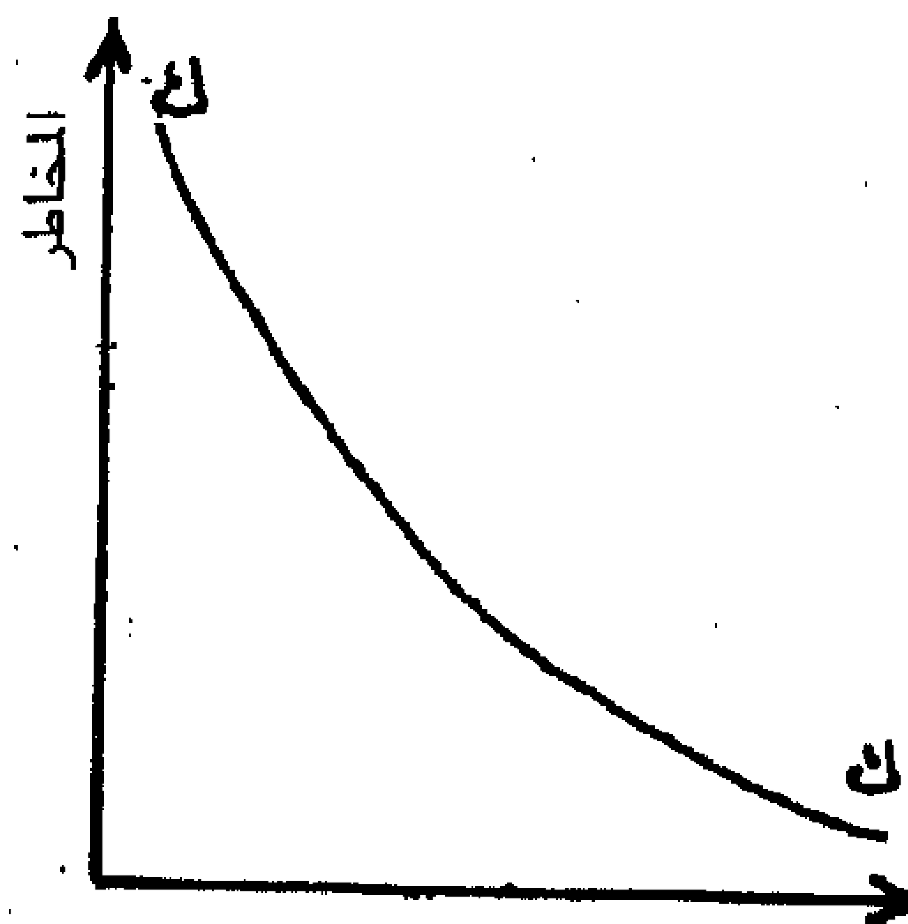
ويشير الرسم البيانى إلى :

ـ بيان العلاقة الأساسية بين تزايد حجم المعلومات والمخاطر الناتجة عنها من جهة (ويمثلها المنحنى ص ص) ، والعلاقة بين نقص المعلومات والمخاطر الناتجة عنها من جهة أخرى (ويمثلها المنحنى س س) ، وذلك فى غياب الأركان التى اقترحها الباحث لتنظيم جميع المعلومات وتحليلها .

ـ أن توافر الأركان السابقة يؤدى إلى تحرك المنحنى (ص ص) فى اتجاه المحور السينى معبرا عن تأثير تنظيم المعلومات (تأثيرا إيجابيا) على حجم المخاطر . ويتأثر تحرك المنحنى (ص ص) بمستوى كفاءة تنفيذ هذه الأركان . وعلى ذلك فالمنحنى عند (ص٢ ص٢) يمثل مستوى كفاءة أداء (لهذه الأركان) أعلى منه عند المستوى الذى يمثله المنحنى (ص١ ص١) .

وبناء عليه فإن النقطة (ع١) تمثل موقفا أفضل من النقطة (ع) حيث تتزايد المعلومات بمقدار (ع ع١) بينما ينكمش حجم المخاطر بمقدار (م م١) ، والنقطة (ع٢) تمثل موقف أفضل من النقطة (ع١) حيث تتزايد المعلومات بمقدار (ع١ ع٢) بينما ينكمش حجم المخاطر بمقدار (م١ م٢) .

وطبقا للنتائج السابقة ، فإنه يمكن أن نعيد صياغة المشكلة فى أنها تتبلور فى العلاقة بين متغيرين أساسيين هما : كفاءة نظام المعلومات (طبقا لمدى توافر الأركان السابقة) والمخاطر : ويمكن التعبير عن هذه العلاقة فى الشكل البيانى المقترح التالى :



كفاءة نظام المعلومات

ويشير المنحنى (ك ك) إلى أن كل زيادة فى كفاءة نظام المعلومات يمكن أن يترتب عليها نقص فى المخاطر التى يتعرض لها اتخاذ القرار فى المشروع .

وترتيباً على ذلك فإن الباحث يرى أن المشكلة ليست مشكلة علاقة بين حجم المعلومات والمخاطر الناتجة عن زيادتها ، ولكنها فى حقيقة الأمر علاقة بين كفاءة نظام المعلومات (بمدلول الأركان السابق اقتراحها) والمخاطر ، وبقدر توجيه الجهد نحو رفع مستوى كفاءة نظام المعلومات بقدر تحجيم المخاطر التى يمكن أن يتعرض لها القرار .

على أن تزايد حجم المعلومات يمكن أن يثير مشكلة من نوع آخر تتعلق باقتصاديات تشغيل المعلومات ، وتضيف هذه المشكلة ايضا بعدا جديداً من أبعاد وظيفة المحاسب الإدارى التى يجب أن يتولاها فى المشروع لمحاربة عنصر الضياع .

إطار النظام المتكامل للحد من ظاهرة الضياع

١/١/٢ ـ اقتصاديات تشغيل المعلومات (الحد من الضياع غير المنظور) :

إذا كان تزايد حجم المعلومات يمكن أن يتبدل إلى عامل إيجابي (من حيث تأثيره على القرار) بشرط توافر أركان الكفاءة في تنظيم هذه المعلومات ، إلا أن تزايدهاسوف يرتب زيادة في تكاليف إدارتها . وطبقاً لمبدأ التكلفة والعائد ، فإن هناك حدوداً لقبول التزايد في هذه التكاليف حتى لا يصير تواجد المعلومات عبئاً على الموارد مما يتنافى مع الغاية الأساسية لتواجده وهى مساعدة الإدارة على ترشيد الانفاق والاستخدام الأمثل لهذه الموارد .

وحتى يكون تشغيل نظام المعلومات اقتصاديا ،فلابد من دراسة تحليلية للعناصر المكونة لكل من التكلفة والعائد ، وإمكانية تقدير كل عنصر من هذه العناصر ، وإعداد النموذج التى يسمح تطبيقه بتحديد الحد الأقصى (للتكاليف) الذى لا يجب تجاوزه .

لقد أصبح الاتجاه الحديث الآن هو النظر إلى نظام المعلومات « كأصل من الأصول » لابد أن يكون له عائد ، وتقاس فاعلية ذلك النظام بمقدار مايمكن تحقيقه من ذلك العائد . ويعنى ذلك أن الإنفاق في هذا المجال يجب معالجته كإنفاق رأس مالى وليس كإنفاق إيرادى[١٢] .

وتعد هذه المهمة من المهام الرئيسية التى يجب أن يكلف بها المحاسب الإدارى في المشروع من أجل المساهمة في الحد من ظاهرة الضياع والذى يعد هنا بمثابة « ضياع غير منظور » لابد أن يحظى بنفس القدر من الاهتمام الذى يجب أن يوجه إلى الضياع المنظور[١٣] .

١/١/٣ ـ المسئولية القيادية لإدارة المعلومات :

طبقاً لما ورد في التحليل السابق يتبيّن أن مستوى الكفاءة الفنية والاقتصادية لنظام المعلومات دالة الجهد الذى يبذله المحاسب الإدارى في هذا المجال . ومن الواضح أن ذلك الجهد ذات طبيعة فنية (من حيث الجوانب المالية والجوانب المساندة لها من المعارف والخبرات غير المالية) ويبدو ذلك بينا من الأركان المقترحة لتنظيم جمع المعلومات وتحليلها ، وكذلك من نوعية التحليل المطلوب لدراسة اقتصاديات تشغيل المعلومات .

وتوافر المعارف والمهارات التى تسمح للمحاسب الإدارى بتحقيق مستوى أداء عال في هذا المجال يرشحه (من وجهة نظر الباحث) لأن يكون المسئول الأول عن إدارة نظام المعلومات في المنظمة . والسبب في ذلك هو أن المحاسب الإدارى يعد أنسب من يستطيع أن يدير النظام طبقاً لاحتياجات الإدارة ، وأن يرتب المعلومات (تجميعاً وتحليلاً وعرضاً) بما يساند صناعة القرار .

ويساند ذلك الرأى شكوى الكثير من المديرين من عدم توافر لغة مشتركة بينهم وبين المتخصصين في نظم المعلومات في

(١٢) راجع الدراسة التفصيلية التى أعدها الباحث تحت عنوان « الكفاءة الاقتصادية لنظام المحاسبة على المسئولية » ، مجلة البحوث الإدارية الصادرة عن أكاديمية السادات للعلوم الإدارية / المجلد ١٩٨٨/٣ . وقد تناول الباحث فيها دراسة العناصر المكونة للتكلفة والعائد ومشاكل القياس واقتراح النماذج التى يمكن تطبيقها في هذا المجال وذلك بالتطبيق على نظام المحاسبة على المسئولية كنموذج لنظام المعلومات في المنظمة . ولتفصيل أكثر في هذا الموضوع أنظر أيضا :

A - ZANI, W., "Computer Utility", California Management Review, Fall 1970 - PP. 31-39 .
B - FRAMEL, J., "Management Information as an Asset", Management Accounting (London) July 1988, PP. 27-31 .
C - GREEN, W., & KROPP, D., "The Incremental Benefits of Changes in the Timeliness of Information", Information & Manage ment, 6, 1983, PP. 329-336 .
D - LAR, P., "Beware of the Cost/ Benefit Model for IS Project Evaluation", Journal of Systems Management, June 1985, PP. 30-35 .
E - LOUIS, F., "Computer Applications Justification", Cost & Management, August 1971, PP. 35-40 .
F - انظر ايضا ERICKSON, N., & HERSKOVITS, D., "Accounting for Software Costs : Cracking The Coole", Journal of Accountancy, Nov. 1985, PP. 81-96 .

وتبحث هذه المقالة في رسملة أو عدم رسملة تكاليف برامج المعلومات (للحاسب الآلى في هذه الصناعة ، وهو مايمكن الاستفادة به أيضا في معالجة النفقات الخاصة بنظم المعلومات في الشركات الأخرى . .

(١٣) الضياع غير المنظور هو في تقدير الباحث ضياع مستتر غير قابل للكشف عنه عن طريق تطبيق نظم الرقابة التقليدية كما هو الحال في الضياع المنظور والناتج أثناء التشغيل .

شركاتهم[١٤] مما يؤثر تأثيرا سلبيا على مدى فاعلية هذه النظم فى المنظمة .

وإذا أضفنا إلى ذلك أن المحاسب الأول للمشروع (أحد أفراد الإدارة العليا) غالبا ما يساهم فى تشكيل الأهداف والسياسات واستراتيجيات العمل . ثم هو المسئول عن ترجمة هذه المتغيرات فى شكل موازنات تخطيطية تعد بمثابة برامج عمل قابلة للتطبيق ، إذا كان الأمر كذلك ، فإن مثل ذلك العامل يعزز التوصية بإسناد مسئولية نظام المعلومات إليه حتى يصبح بمثابة « المايسترو » الذى يقود فريق العمل (لنظام المعلومات) بما يتفق مع احتياجات مسرح العمليات تخطيطا وتنفيذا[١٥] .

وهكذا ، يتبين مما سبق أن على المحاسب الإدارى دورا يجب أن يمارسه فى مجال نظم المعلومات المالية والمحاسبية (وما يساندها من مجالات أخرى) حتى يمكن أن نرقى بهذه النظم إلى المستوى الذى يمكن أن يساهم فى ترشيد القرارات الاستراتيجية والتنفيذية بما يسمح بتحجيم ظاهرة الضياع عن طريق حضارة فى أول واقعة يمكن أن تكون منشأة له (وهى واقعة اتخاذ القرار) .

على أنه إذا كان « صنع القرار » يمكن أن يكون مصدرا لنشأة الضياع ، إلا أنه ليس المصدر الوحيد لذلك . فصدور القرار يرتب مرحلة أخرى من الجهد الإدارى يسأل عنها الجهاز التنفيذى . وتنفيذ القرار يتم من خلال مجموعة من المتغيرات بخلاف تلك التى تحكم صنع القرار[١٦] . والمتغيرات فى هذه المرحلة تتعلق بمجموعة من نظم العمل (فنية وإدارية) ومجموعة من الكفاءات البشرية فضلاً عن المناخ العام فى المنظمة .

وترتيبا على ذلك ، يمكن القول بأنه بعد مرحلة صنع القرار ، فإن الاحتمال مازال باقيا لنشأة الضياع أثناء التنفيذ . ومن ثم فلابد أن يكون هناك (أيضا فى هذه المرحلة) عملاً مقننا يسمح بالحد من ظاهرة الضياع ، ولابد للمحاسب الإدارى أن يكون له بصماته أيضا على هذا العمل ويتحدد ذلك فى الحلقة الثانية من حلقات العمل التخطيطى .

٢/١ إعداد النظم للتنفيذ :

من المعلوم أن نظم العمل تجمع بين الفنية والإدارية ، وأن كلا منهما يكمل الآخر . والعلاقات المترابطة بين هذه النظم تخلق منها نظاما واحدا متكاملا جزئياته هذه النظم الفرعية ، بحيث أن أى خلل فى أحد هذه النظم الفرعية لابد أن يؤثر على مستوى كفاءة النظام العام من حيث قدرته على تحقيق أهداف المنظمة .

وترتيبا على ذلك ، فإن نظم العمل لابد أن تخضع للتقييم لاكتشاف أى مواطن للخلل يمكن أن تؤثر على مستوى كفاءة تنفيذ القرار ، وأيضا لإعادة تنظيمها أو تطويرها إن كانت هناك متغيرات جديدة تستدعى ذلك ، وكل ذلك يجب أن يتم بالاستعانة بالأساليب المستحدثة فى المجالات المختلفة للنظم .

١/٢/١ - عوامل استراتيجية موجهة لإعداد النظم :

والأساليب التى يمكن أن يستعان بها فى هذا المجال تشتمل على كافة الجوانب الفنية والتسويقية والإدارية ابتداء من تصميم المنتج (فى حالة المشروعات

←

(١٤) الدراسة السابق الإشارة إليها والتى أعدت مع ٢٠٠ مدير ينتمون إلى ٥٠ شركة من الشركات الأمريكية . تشير الدراسة أن ٥٠٪ من هذه العينة يشكون من الفجوة الموجودة بينهم وبين أخصائيو نظم المعلومات فى هذه الشركات نظرا لعدم توافر لغة مشتركة بينهم . CASEY, OP-Cit ويقترح الباحث (المسئول عن هذه الدراسة) أن يتولى المحاسب الإدارى مهمة الوسيط بين الإدارة وأخصائيو نظم المعلومات . ورغم وجاهة هذا الاقتراح ، إلا أنه فى نظرنا غير كاف ، والأفضل منه أن يتولى المحاسب الإدارى مسئولية إدارة النظام بما يسمح له بحرية الحركة وتوجيه التخطيط الفنى للنظام بما يتلاءم مع احتياجات الإدارة ، واللغة التى يمكن أن تتعامل بها .

أنظر أيضا : ST. Pierre, A., "How management Information System Improve Decision Making", CGA Magazine, May 1980, PP. 22-25 . —

(١٥) فى دراسة تطبيقية أعدت على ١٧٢ مراقبا ماليا (وهو يعد بمثابة المحاسب الأول للمنظمة تبين مساهمة هذه الفئة فى أنشطة التخطيط الاستراتيجى للمشروع بنسب تتراوح بين ٨٨٪ إلى ٧٥٪ حسب النشاط . وأكثر المساهمات كانت فى : تحديد الأهداف بنسبة ٨٨٪ ، تشكيل الاستراتيجيات بنسبة ٨٤٪ ، تنسيق الخطط ٨١٪ ، ترجمة الاستراتيجيات إلى موازنات بنسبة ٨٠٪ ، اختيار أنسب الاستراتيجيات بنسبة ٧٥٪ ، وترجمة الاستراتيجيات إلى خطط عمل بنسبة ٨٣٪ . انظر :

FERN, R. & TIPGOS, M., "Controllers As Business Strategists : A Progress Report", Management Accounting, March 1988, PP. 25-28 .

(١٦) من المعلوم أن صنع القرار تحكمه مجموعة من المتغيرات على رأسها الأهداف والسياسات الاستراتيجية (قصيرة أو طويلة الأجل) ، الاتجاهات والميول الخاصة بالإدارة العليا (سواء المعلنة منها أوغير المعلنة) والتنظيمات الرسمية وغير الرسمية ، هذا فضلاً عن المتغيرات المحلية والإقليمية والعالمية التى قد تتأثر بها المنظمة فى مباشرة نشاطها . وبأسلوب تحليل التكلفة والعائد ، فإن المحاسب الإدارى يمكن اعتباره بمثابة المستشار الفنى الذى تطوع المعلومات المتاحة للتحليل الذى يسمح « بوزن » كل بديل من البدائل الممكنة فى ضوء كل هذه المتغيرات .

الصناعية) حتى تقديمه للعميل . [١٧]

على أن هناك عوامل جوهرية يجب (فى تقدير الباحث) أن تكون محل اعتبار عند دراسة النظم لعلاج ما قد يكون بها من خلل أو لتطويرها ، وهذه العوامل نبلورها فى الآتى : -

١/٢/١/١ - أن البعد الاستراتيجى فى تصميم نظم العمل التنفيذية لا يقل أهمية ولا خطورة عن البعد الاستراتيجى فى تخطيط الأهداف والسياسات والقرارات .

وبناء على ذلك ، فإن سياسات العمل التنفيذية لابد أن تحظى بنفس القدر من الاهتمام الذى تحظى به السياسات والأهداف العامة للمنظمة ، وقد كان ذلك من العوامل الأساسية وراء النجاح الذى حققته الشركات اليابانية على مثيلاتها الأمريكية . [١٨]

٢/٢/١/١ - أن الأنشطة التفصيلية للعمل (مهما كان مستواها الإدارى) لا تقل أهمية ولا خطورة عن الأنشطة الرئيسية ، فالنشاط الرئيسى ما هو إلا مجموعة من الأنشطة الفرعية . وعلى ذلك ، فلا بد أن تحظى هذه الأنشطة التفصيلية بقدر كاف من الاهتمام والرعاية من جانب إدارة المنظمة ، ومن التجارب الناجحة فى هذا الشأن شركة سانيو [١٩] (Sanyo) للاكترونيات . فعلى سبيل المثال ، كان لاهتمام إدارة الشركة عام ١٩٧٥ ببعض الجوانب التفصيلية فى المخزون من المواد الخام وتحت التشغيل أثره فى إجراء الدراسات اللازمة لتحسين موقف الشركة فى هذا الصدد مما ترتب عليه انكماش مساحة المخازن من ٨٠,٠٠٠ قدم عام ١٩٧٥ إلى ٢٠,٠٠٠ عام ١٩٨٠ ، تخفيض مستوى المخزون من احتياجات ١٠ أيام إلى احتياجات يوم ونصف ، زيادة الإنتاج من ١٠٠٪ إلى ٣٠٠٪ ، وزيادة عدد الموديلات المنتجة من ١٢٠ إلى ٣٥٠ . وقد أدى ذلك فى إجماله إلى زيادة رقم المبيعات (عام ١٩٧٩) بنسبة ٢٠٧٪ مقارنة بعام ١٩٧٥ . [٢٠]

٣/٢/١/١ - أن مجموعة نظم العمل ما هى فى حقيقة الأمر إلا أجزاء تكمل بعضها البعض لتكون فى النهاية نظاما واحدا متكاملا يعبر عنه بالمنظمة ، ومن

---

(١٧) الاساليب فى هذا المجال كثيرة نذكر منها على سبيل المثال :

تحليل القيمة (Value Analysis) ، وتسمى ايضا بالتحليل الهندسى ، ويستخدم هذا الأسلوب فى الوصول بالمنتج (من حيث التصميم ، المكونات والمواد المستخدمة) إلى أفضل بديل يسمح بالمحافظة على خصائصه (لإشباع الغرض منه) بأقل تكاليف ممكنة . **تحسين طرق العمل** (Methods Engineering, Methods Analysis, Methods Improvement, Communioation Grid Analysis, Cost Effectiveness) **ترتيب المواد حسب اهميتها** (A.B.C. Analysis)**شبكة الاتصالات** Communication Netwarks، **دراسة وقياس عنصر العمل** (Ability Estimating & Measurment, Fatgue Study, Work Study) **الرقابة على الجودة** (Quality Inspection, Quality Survey Quality Protection) ، **الرقابة على الغياب ، الرقابة على الحوادث ، نظرية** (COBWEB)**لقياس اثر التقلبات على الإنتاج ، تحليل المركز التنافسى** (Competition Analysis) ، **الممر الحرج** (C.P.M)، **النظم المختلفة لدافعية الانجاز** (بناء وقياس المعنويات Personnel Measurement Morale Bulding ، تحسين ظروف العمل Work Condition Improvement النظم المختلفة للحوافز ، أسلوب الحوافز السلبية Inverse Bonus Technique ، تنظيم العمل المكتبى كحافز للعمل Panoramic Office Planning P.O.P ، وطرق الحوافز اليابانية I.E.M.O.T.O.) لتفصيلات أكثر عن هذه الأساليب وغيرها راجع :

A - HIGGINS, L. & STIDGER, R. "Cost Reduction from A to Z", McGraw-Hill Book Comp. N.Y., London, C. 1976 .

B - RADKE, M., "230 Mesares Pratiques Pour Réduire Les Coûts" Entreprise Moderne D'Edition, 3-Ed., Paris, 1977 .

C - ADVANI, H., "Reducing Cost by Value Analysis", The Management Accountant, Jan 1977, PP. 12-16 .

D - CARSON, K., "La Réduction des Coûts", CGA Magazine, Dec. 78 Jan 79, PP. 23-25 .

E - ACKERMAN, K., & LONDE, B., "Making Warehousing more Efficient", Horvard Business Review, March-April 1980, PP. 95-102 .

F - ALAM, M., "Inventory Control and Productivity", Industrial Accountant, Oct-Dec. 1984, PP. 6-10 .

راجع :

(18) WHEELWRIGT, S., "Japan-Where Operations Really are Strategic", Harvard Business Review, July-August, 1981, PP. 67-74 .

وكما يذكر الباحث ، فإن الإدارة اليابانية تعتبر كل الجوانب التنفيذية للعمل بمثابة جوانب استراتيجية ، وذلك عكس الإدارة الامريكية .

(19) Ibid .

(20) Ibid .

المعلوم أن لكل نظام فرعى هدف . ولا يجب أن ينظر إلى البعض من هذه الأهداف كأنه يتعارض مع البعض الآخر ، ولكن يمكن أن ينظر إلى البعض كمتطلبات يجب الوفاء بها من أجل تحقيق البعض الآخر . وبلغة تحليل النظم فإن مخرجات بعض النظم الفرعية تعد مدخلات للبعض الآخر [٢١]

١/٢/١/٤ - إن الاستخدام الأمثل لإمكانات مادية متواضعة (تكنولوجيا) قد يكون أفضل بكثير من الاستخدام غير الكفء لإمكانات على مستوى عال من التقدم التكنولوجى [٢٢] ويتأتى الاستخدام الأمثل للإمكانات المادية من خلال تبسيط طرق العمل وإتقانها والتدريب عليها .

ومن ناحية أخرى ، فإن الاستخدام الأمثل لا يعنى إجهاد الأجهزة فى التشغيل لأن ذلك من شأنه أن يعجل بهلاكها ، فضلاً عن الزيادة فى تكاليف الإصلاح والصيانة وقطع الغيار [٢٣] .

١/٢/١/٥ - إن بعض القيم الإدارية السائدة (إن جاز لنا أن نستخدم ذلك التعبير) ليست لها صفة الصلاحيه المطلقة . ومن ثم فلا يجب أن تكون الإدارة أسيرة لمثل هذه القيم إذا أثبتت التجارب إمكانية التحرر منها واستحداث ما هو أفضل منها .

لقد استحدثت الإدارة اليابانية قيمة إدارية عن المخزون وهى أن « المخزون هو آفة كل الشرور The Root Of All Evil » وينطبق ذلك على مخزون الخامات وتحت التشغيل . ويبدو ذلك من التجربة الخاصة بشركة سانيو والمشار إليها فى البند رقم (٢) ولقد تبنت إدارة شركة تيوتا (Toyota) نفس السياسة واعتبرت أن الجهد والإنفاق الموجه للمخزون يجب أن يدخر لتوجيهه فى مجال البحوث والتطوير لتخفيض زمن التنفيذ وتكاليفه [٢٤] وسوف نشير إلى نتائج ذلك الجهد فى بند تال .

١/٢/١/٦ - ومن القيم الإدارية المستحدثة أيضاً فى الشركات اليابانية ما يتعلق « بالانتاج المعيب » . يقول Hayes إن القيم السائدة فى كثير من الشركات الأمريكية هى « نحن ضدهم » وذلك بين عمال الإنتاج والتفتيش والرقابة على الجودة ، أما فى الشركات اليابانية ، فإن « نحن » هم كل العاملين فى المنظمة ، و« هم » هو الإنتاج المعيب [٢٥] ، ومن هذا المنطلق يتم تصميم نظم العمل وتطويرها

١/٢/١/٧ - إن الطموح والتحدى يعد من الأسرار الرئيسية للنجاح ولابد أن ينعكس ذلك على تصميم نظم العمل . وإنه ليس مجرد شعارات ، وإنما أهداف قابلة للقياس وفكر مبنى على الدراسة وجهد دائم ومنظم . وقد كان ذلك واضحاً فى العديد من الشركات اليابانية ، وكذلك فى كثير من الشركات الأمريكية الناجحة . ويبدو ذلك من الاهتمام بالفكر الابتكارى ودراسات البحوث والتطوير فى هذه الشركات . [٢٦] .

لقد حددت بعض الشركات اليابانية هدف الإنتاجح المعيب بـ صفر ٪ وتحاول أن تصل إليه ، وقد وصلت فعلاً هذه الشركات إلى نسبة المعيب « الف لكل مليون » أى بنسبة ٠,١٪ ثم استطاعت أن تحسن هذه النسبة إلى « من ٥٠٠ إلى ٣٠٠ لكل مليون » أى من ٠,٠٥٪ إلى ٠,٠٣٪ والهدف القريب المخطط الوصول إليه هو ١٠٠ لكل مليون أى ٠,٠١٪ .[٢٧] .

(٢١) على سبيل المثال ، فإن « التكلفة والجودة ينظر إليهما فى بعض الشركات الأمريكية كهدفين متعارضين ، ولكن الإدارة اليابانيةتنظر لتخفيض التكلفة كهدف ، وللجودة كوسيلة لتحقيق ذلك الهدف ، انظر — Ibid

(٢٢) من زيارة قام بها لليابان (HAYES) أحد أساتذة هارفرد ، زار فيها ٦ شركات (Yokogawa, Mitsubishi, Toshiba, Sanyo, Molex Japan, TRW Tokei) ، يشير الباحث إلى أن مستوى الأجهزة المستخدمة فى اليابان لا يرقى تكنولوجيا (وإن كان يقل فى بعض الشركات) عن مستوى الأجهزة المستخدمة فى الشركات الامريكية . ولكن الفرق أن الإدارة اليابانية استطاعت أن تحقق استخدام أفضل لهذه الأجهزة . راجع :

HAYES, R., "Why Japanese Factories Work", Harvard Business Review, July-August 1981, PP. 57-66 .

(٢٣) يشير الباحث فى هذا المجال إلى أن الأجهزة والآلات المستخدمة فى الشركات اليابانية يقدر عمرها الإنتاجى بثلاثة أضعاف العمر الإنتاجى لمثيلاتها فى الشركات الأمريكية كنتيجة لعدم إجهاد هذه الآلات فى الاستخدام فى الشركات اليابانية انظر — Ibid

(24) HAYES, Op-Cit .

(25) Ibid .

(26) - PETERS, T., & WATERMAN, R., "Le Prix de L'Excellence", Trduit de L'américain Par GARENE, M., & POMMIER, C., Inter Editions, Paris 1983, PP. 30-40 .

يستعرض الكاتبان فى هذا المؤلف أسرار النجاح لعدد (٦٢) شركة أمريكية .

- HAYES, Op-Cit .
- WHEELWRIGHT, Op-Cit

(27) HAYES, Op-Cit .

إطار النظام المتكامل للحد من ظاهرة الضياع

ويشير أحد المديرين في هذا الصدد إلى أن تخفيض الإنتاج المعيب بنسبة ٢٪ يترتب عليه زيادة في الإنتاجية بنسبة ١٠٪ نظراً لتوفير العديد من عناصر التكاليف في هذا المجال .(٢٨) .

والأكثر من ذلك أن شركة تيوتا استطاعت أن تصل إلى تخفيض زمن التنفيذ بشكل يرفعها إلى مستوى أكثر تقدماً . فتصنيع بعض أجزاء السيارات والذى يستغرق في الشركات الأمريكية ٦ ساعات ، وفي شركة فولفو والشركات الالمانية اربع ساعات ، استطاعت شركة تيوتا ان تصل بهذا الزمن إلى ١٢ دقيقة (٢٩) .

٨/١/٢/١ - إن العنصر البشرى هو العامل الاستراتيجى الذى يرجح جانب نجاح المنظمة من عدمه مهما كان مستوى كفاءة تصميم بقية النظم ، وإذا كان كفاءة تصميم النظم يمثل شرط الضرورة لكفاءة التنفيذ وتحجيم عنصر الضياع ، فإن سلامة العنصر البشرى يمثل شرط الكفاية حتى تكتمل المقومات اللازمة لكفاءة التنفيذ ، ولابد أن ينعكس ذلك بدوره على تصميم النظم الخاصة بذلك العنصر .

وقد كان الاهتمام بالفرد هو أحد العوامل الأساسية المفسرة لنجاح ٦٢ شركة من أكبر الشركات الأمريكية .(٣٠) والشركات اليابانية أيضاً قد وصل العديد منها في هذا المجال إلى مستوى متقدم عن بعض الشركات الأمريكية (بشهادة الخبير الأمريكي) .(٣١) وقد كان من نتيجة ذلك - على سبيل المثال - أن شركة (سانيو) حققت (باقتراحات العاملين) وفراً قدره ٧٠,٠٠٠ دولار ، وزادت الكفاءة الإنتاجية فيها من ٩٤٪ إلى ٩٧,٧٪ . وساهمت اقتراحات العمال في شركة (توشيبا) في تخفيض زمن التشغيل بنسبة ٣٦٪ مما أدى إلى زيادة الطاقة الإنتاجية بنسبة ١٠٪ .(٣٢)

ونحن وإن كنا لا نهدر دور العديد من الشركات المصرية الناجحة التى تولى الاهتمام والرعاية للعنصر البشرى ، إلا أننا قد لاحظنا أن غياب نظام مناسب للحوافز في إحدى الشركات كان سبباً في تعطيل بعض برامج الاصلاح للحد من ظاهرة الضياع في عنصر المواد .

ويشير تقرير لشركة نيويورك للتليفونات إلى أن الغياب يكلف قطاع الأعمال في أمريكا ١٠ بلايين دولار سنوياً ، حيث يصل عدد الغياب يومياً إلى ٢ مليون عامل . وقد بلغ متوسط تكلفة الغياب في شركة من الشركات التى خضعت للدراسة ٢٠٠ دولار عن كل سنة / فرد . ويعلق الباحث على ذلك بأن الغياب (وكذلك ارتفاع معدل دوران العمل) يرجع إلى أسباب معظمها يتعلق بعدم توافر نظام مناسب للحوافز (مادية أو معنوية) ، عدم ملاءمة ظروف العمل ، النزاعات الأفقية والرأسية ، ضعف الإشراف وعدم وضوح المسئولية (٣٣) .

والمحاسب الإدارى لا يجب أن يكون بمعزل عن هذه العوامل حتى يكون اسهامه في مرحلة إعداد النظم من منطلق فكرى واضح ، ويبدو ذلك على درجة كبيرة من الأهمية عند مستوى المحاسب الإدارى الأول للمنظمة المكون لأحد أعضاء الإدارة الاستراتيجية المسئولة عن تخطيط السياسات العامة الحاكمة لتصميم النظم .

٢/٢/١ - دور المحاسب الإدارى في مرحلة إعداد النظم :

وفي تقدير الباحث ، فإن دور المحاسب الإدارى في هذه المرحلة يمكن أن يتحدد على ضوء الاسترشاد بالعوامل التالية : -

١/٢/٢/١ - إذا كانت الغاية الرئيسية لإعداد نظم العمل وتطويرها في الاستخدام الأمثل للموارد والحد من ظاهرة الضياع في هذه الموارد ، فمن الأولى الا تكون التكاليف الناتجة عن إصلاح أو تطوير هذه النظم عبئاً على هذه الموارد . ويعنى ذلك أن إعداد النظم وتطويرها لابد أن يخضع للدراسة (كأى مشروع استثمارى) .

وهنا يتحدد دور المحاسب الإدارى من حيث توفير وتحليل المعلومات التى تسمح بتقييم البدائل المقترحة للتطوير بمعيار فاعلية التكاليف .

« Cost Effectiveness »

ودور المحاسب الإدارى في هذه المرحلة لا يقل أهمية عن دوره في مرحلة صنع القرار ، وقد سبق أن أشرنا إلى أن الجوانب الاستراتيجية في البعد التنفيذي لا تقل خطورة عنها في البعد التخطيطي . وقد كان ذلك واضحاً أيضاً من التجربة اليابانية .

٢/٢/٢/١ - إذا كانت مجموعة نظم العمل تكون في حقيقتها أجزاء لنظام شامل

---

(28) Ibid .
(29) Ibid .
(30) PETER & WATERMAN, Op-Cit .
(31) HAYES, Op-Cit .
(32) WHEELWRIGHT, Op-Cit .
(33) HIGGINS & STIDGER, Op-Cit, PP. 6-7 .

على مستوى المنظمة ، فإن الربط والتنسيق بين هذه النظم الفرعية يتطلب توفير شبكة من المعلومات ، على رأسها المعلومات المالية . والمحاسب الإدارى هنا لابد أن يكون له تواجد ضمن فريق العمل الذى يكلف بإعداد هذه الشبكة والإشراف على تنفيذها .

١/٢/٢/٣ - إذا كانت شبكة المعلومات فى حد ذاتها تعد بمثابة أحد نظم العمل الفرعية ، فإن تصميم هذا النظام لابد أن يتوافر فيه الصلاحية الاقتصادية إلى جانب الصلاحية الفنية ، وللتحقق من ذلك لابد أن يخضع تصميم النظام (أو تطويره) ببدائله المختلفة للتقييم ، والمهمة هنا مهمة المحاسب الإدارى بالدرجة الأولى .

١/٢/٢/٤ - من بين النظم الإدارية للعمل مجموعة النظم المتعلقة بالرقابة وتقييم الأداء والمحاسبة على المسئولية . ومن المعلوم أن المحاسب الإدارى هو المسئول الأول عن إعداد هذه النظم وتطويرها والإشراف على تنفيذها .

١/٢/٢/٥ - ومسئولية المحاسب الإدارى عن مجموعة نظم الرقابة وتقييم الأداء والمحاسبة على المسئولية تتطلب منه توفير قاعدة البيانات التى تلزم كأساس لإعداد المعايير ، والتى تمثل الخطوة الأولى فى تصميم هذه النظم وهى تعد فى ذات الوقت الخطوة الأخيرة من المرحلة التخطيطية .

١ / ٣ إعــــداد المعاييــــر :

فور الانتهاء من إعداد نظم العمل تصبح مهمة إعداد المعايير واجبة كمرحلة رئيسية من مراحل العمل الإدارى اللازم لمواجهة مشكلة الضياع فى المنظمة .

والمعايير هى ترجمة للأهداف المطلوب تحقيقها (على ضوء القرارات المتخذة ونظم العمل المطبقة) فى شكل نتائج محددة مقدماً إجمالاً وتفصيلاً ، والأبعاد المختلفة التى يمكن أن يشتمل عليها المعيار هى : البعد الكمى ، البعد الزمنى ، البعد الخاص بالجودة ، والبعد المالى (تكلفة / عائد) .

والمعايير هى مرشد وضابط للأداء أثناء التنفيذ ، وهى فى نفس الوقت المرجع الموضوعى الذى يحتكم إليه للحكم على مستوى الأداء الفعلى بعد التنفيذ . وحتى يرقى المعيار إلى هذا المستوى لابد أن تحقق مجموعة من الشروط من أهمها

- الأساس العلمى فى الإعداد .
- الارتباط بالواقع العملى بكل محدداته .
- قابليته للقياس الكمى .
- ترجمته لمستوى أداء جيد يعكس درجة من الطموح يمكن الوصول إليها .
- الاقتناع والقبول من جانب المكلفين بالتنفيذ .
- المرونة فى مواجهة التغير فى العوامل المؤثرة فى تحديده .

١ / ٣ / ١ - القضايا التى تثار بشأن المعيار :

على أن توافر هذه الشروط فى المعيار ليس متاحاً فى كل الظروف أو الأنشطة ، وهناك العديد من القضايا التى تثار ، فى هذا الشأن ، من حيث تأثيرها على مدى صلاحية المعيار .

١/٣/١/١ **وحدة القياس** : ومن أهم المشكلات التى تعترض إعداد المعيار هى مدى توافر وحدة قياس للنشاط التى يعبر عنه المعيار ، ويبدو ذلك واضحاً فى الأنشطة الخدمية ، مع مراعاة أن الخدمات الإنتاجية (فى المشروعات الصناعية) أقل صعوبة (نسبياً) من الخدمات التسويقية والإدارية .

١/٣/١/٢ **دقة المعيار** : ومستوى دقة المعيار إنما تتوقف على مدى توافر الأساليب العلمية لدراسة كل عنصر من عناصر النشاط من حيث مجموعة المتغيرات المؤثرة فى تحديد حجم المدخلات والمخرجات من هذا النشاط .

ومثل هذه الأساليب تتوافر إلى حد كبير بالنسبة لمجموعة المدخلات والمخرجات للإنتاج السلعى أكثر منه للإنتاج الخدمى ، من جهة ، وبالنسبة للبعد الكمى والبعد الزمنى لعنصرى المواد والعمل المباشرين أكثر منه بالنسبة لبقية العناصر من جهة أخرى .

وبالنسبة للبعد المالى ، فإن دقة المعيار تتطلب إمكانية التنبؤ بالمتغيرات التى تعبر عن ظواهر اقتصادية متوقعة فى المستقبل ، فإذا كانت ظروف المستقبل غير مستقرة ، يصبح من الصعوبة بمكان التنبؤ بهذه المتغيرات ، ومن ثم ، فإن دقة المعيار من الناحية المالية تصبح غير مضمونة . وفى حالة غياب الأسلوب العلمى للقياس (لسبب أو آخر من الأساليب السابقة) يفتح باب الاجتهاد والتقدير بكل احتمالاته .

١/٣/١/٣ **مستوى المعيار** : وأياً كان الأسلوب الذى يطبق لتحديد المعيار ، فإن المعيار يمكن أن يتأرجح بين مستويين : « ما يجب أن يكون » و« ما هو متوقع ».

والمستوى الأول يعكس مستوى الأداء الجيد الطموح الذى يمكن تحقيقه . والمعيار هنا هو أساس الرقابة وتقييم الأداء والمحاسبة على المسئولية .

ونظراً لأن للمعيار دوراً رئيسيا فى إعداد خطط العمليات الجارية وعلى الاخص تحديد الاحتياجات المالية عن الفترة أو الفترات التالية ، ونظراً لأن « مايجب أن يكون » ليس مؤكداً تحقيقه (طبقاً لنظرية الاحتمالات) فإن تطبيق « مايجب أن يكون » فى إعداد الموازنات الجارية ، وتقدير الاحتياجات المالية عن الفترة المقبلة يحمل فى طياته مخاطرة تعرض النشاط لبعض الهزات إذا لم يتحقق ذلك المستوى من المعيار (أيا كانت نسبة المخاطرة وأيا كان احتمال حدوثها) . ولذلك فإن تحديد « ماهو متوقع » يمثل مستوى آخر للمعيار يمكن أن يفى بغرض إعداد الموازنات . والفرق بين المستويين (مايجب وما هو متوقع) هو « سماحات » مقدرة لتفادى أى اضطراب يمكن أن يتعرض له النشاط .



أطار النظام المتكامل للحد من ظاهرة الضياع

والإدارة هنا ليست أمام « بديلين » ، فكلا المستويين يكمل الآخر ، ولكل منهما الغرض الذى يخدمه ، وواضح من العرض أن ما يفصل بينهما هو مقدار السماحات اللازمة لمواجهة تقدير الاحتياجات المالية على أساس واقعى .

٤/١/٣/١ حدى المعيار : والمعيار (إذا عبر عنه كميا) يمكن أن يتمثل فى رقم محدد . على أن ذلك الرقم يتطلب القدرة على التحكم فى المتغيرات ، والدقة فى القياس العلمى مما ينعكس على دقة ذلك الرقم وصلاحيته كمعيار . ونظرا لأن الواقع العملى لا يضمن باستمرار كلا العاملين (القدرة على التحكم والدقة والدراسة فقد كان ذلك دافعا نحو التطوير فى هذا المجال واقتراح أن يكون المعيار ذات حدين[٣٤] : حد أدنى وحد أقصى ، وبين الحدين يكون « المدى » الذى يسمح بقبول النتائج الفعلية التى تقع فى حدوده .

والمدى الذى يتراوح فيه المعيار إنما يعد لمواجهة عاملين :

— الخطأ المحتمل فى التقدير .

— أثر المتغيرات التى لا يمكن التنبؤ بها عند الإعداد .

٢/٣/١ ـ دور المحاسب الإدارى فى مرحلة إعداد المعايير :

والمحاسب الإدارى بوصفه المسئول عن مهمة ترجمة السياسات والاستراتيجيات العامة للمشروع فى شكل موازنات تخطيطية ، وبوصفه أيضا المسئول عن المهمة الرقابية ، فإنه يصبح مكلفا :

— بالإشراف على مهمة إعداد المعايير وتعديلها او تطويرها .

— بربط المعايير بمراكز المسئولية فى إطار التنظيم الإدارى على مستوى المنظمة . وتعد هذه المهمة جزء من تصميم نظام المحاسبة على المسئولية .

وغنى عن البيان أن الإهمال فى إعداد المعايير يعطى فرصة للضياع الذى قد ينتج عن حالات الإهمال او التسيب او الخطأ غير القابل للكشف عنه أثناء التنفيذ سواء كان ذلك متعمدا أو غير متعمد .

على أن توافر المعايير ، مع صلاحيتها للتطبيق ، لا يمثل عاملاً فعالاً فى الحد من ظاهرة الضياع إلا إذا حظيت مهمة الرقابة بالرعاية والاهتمام . والمسئولية هنا خطيرة ومشتركة بين المحاسب الإدارى كمكلف بمهمة الإشراف على تنفيذ النظام الرقابى ، والإدارة العليا بوصفها السلطة السيادية القادرة على منح ذلك النظام مقومات الشرعية وقوة التنفيذ .

ثانيا : الحد من ظاهرة الضياع بترشيد الأداء فى مرحلة العمل الرقابى :

والعمل الرقابى يعد بمثابة « الأمن الإدارى » للمنظمة . حيث يوجه الجهد نحو ضمان تحقيق الأهداف طبقا لما هو محدد مقدما فى إطار المعايير المقررة .

ونجاح العمل الرقابى يتطلب جهدا متضافرا من جانب المحاسب الإدارى كمصمم ومتابع لتنفيذ النظم الموجهة لذلك العمل ، ومن جانب الإدارة كسلطة تملك إضفاء الشرعية ، وتملك توفير إمكانات حماية هذه النظم وضمان جدية تطبيقها .

والوظيفة الرقابية تمر بمراحل أساسية هى :

— مرحلة إعداد المعايير (آخر مراحل العمل التخطيطى وأولى مراحل العمل الرقابى) .

— مرحلة الرقابة الوقائية .

— مرحلة مراجعة التنفيذ (أو الرقابة العلاجية) .

— مرحلة التصحيح .

وفيمايلى نناقش المراحل المختلفة التالية لمرحلة إعداد المعايير :

١/٢ ـ الرقابة الوقائية :

وتعرف أيضا بالرقابة الإيجابية ، الرقابة قبل التنفيذ والرقابة عند المنبع[٣٥] . والرقابة الوقائية هى وظيفة إدارية تهدف إلى منع الخطأ قبل وقوعه (عند المنبع) وذلك عن طريق مجموعة من الخطوات الإجرائية (واجبة الاتباع) التى تقنن التصرفات (بأبعادها المختلفة) الخاصة بكل مهمة من المهام[٣٦] . والالتزام بهذه الخطوات الإجرائية يضمن اكتشاف الخطأ عند المنبع ، ومن ثم يعطى للمسئول الفرصة للبحث والدراسة ومحاولة تجنب ذلك الخطأ حاليا ومستقبلاً .

وطبقا لهذا المفهوم ، فإن الرقابة الوقائية تعد بمثابة « صمام الأمان » فى

(34) BIERMAN, FOURKER & JADICKE, Cited by BIERMAN, H., "Topics in Cost Accounting and Decision", McGraw Hill Book Co., N.Y., 1963, P. 15 .

(35) BULLOCH, Op-Cit., PP. 1-6 / 1-7 .

(٣٦) متى تكون المهمة واجبة التنفيذ ، ماهو السند القانونى أو النظامى لها ، ماهى الخطوات السابقة ، من المسئول عن تنفيذها . ما المقدار المتاح التصرف فى حدوده كميا وماليا ، وما هو الزمن التقديرى للتنفيذ .

نظام الأمن الإدارى فهى التى تعطى الإشارة الحمراء نذيراً على ضرورة التنبيه لوقف ضرر يمكن أن يحدث . ومهمة الرقابة الوقائية ترتب المسئولية (كما سبق الإشارة) على كل من المحاسب الإدارى والإدارة .

فالمحاسب الإدارى ، كما هو معلوم ، مسئول عن تصميم النظام ومتابعة تنفيذه . وتتطلب الرقابة الوقائية منه إصدار الإشارات المناسبة وفى وقت يسمح للمسئول الإدارى باستدراك الموقف واتخاذ كل التدابير الكفيلة بمنع الانحراف قبل وقوعه .

وإذا كان نظام الرقابة الوقائية يعد بمثابة نظام « للإنذار المبكر » فإن الإدارة هى جهاز الإنقاذ . فإذا لم تكن الإدارة جدية فى الحركة وتملك قوة حزم الموقف بقرارات حاسمة فلن يكون لنظام الرقابة الوقائية اية فاعلية ويصبح وجوده عبئاً على الموارد أكثر منه وسيلة معينة على ترشيد استخدامها .

إن الإدارة إذا لم تكن حازمة فى مواجهة المواقف ، فإن النظام الرقابى (كنظام للأمن الإدارى) يفقد هيبته ، وإذا فقد هيبته فقد تأثيره وفاعليته ، وقد يؤدى ذلك إلى هدم الإدارة كنظام مما تستحيل معه المنظمة إلى جهود مشتتة تلازمها حالات التسيب والإهمال ، وكفى بمثل هذه العوامل مسببات للضياع فى الواقع العملى .

نخلص من ذلك إلى أن « الإدارة » تمثل العنصر الحاسم فى تحديد مستوى فاعلية النظام الرقابى فى المنظمة(٣٧) .

٢/٢ ـ مراجعة التنفيذ :

وتعرف أيضا بالرقابة المصححة ، والرقابة بعد التنفيذ والرقابة العلاجية . وفى هذه المرحلة ، كما هو معلوم ، تجرى المقارنة بين ما كان يجب أن يكون فى إطار المعايير المحددة مقدماً وماتم حدوثه فعلاً ، ثم يجرى تحليل الفروق (الانحرافات) من حيث مصادرها ، والأسباب التى أوجدتها ، والمسئولية عنها .

ولأن هذا النوع من الرقابة يتم بعد وقوع الحدث ، فهى تعد أقل مرتبة من الرقابة الوقائية نظراً لأفضلية الإجراء الوقائى على الإجراء العلاجى . إلا أن النظام الرقابى المتكامل لابد أن يشتمل على النوعين معا (فكليهما يكمل الآخر) .

فالرقابة الوقائية تحاول منع الخطأ قبل حدوثه ، والرقابة المانعة تلاحق ماقد يحدث من انحرافات لم تدركها الأولى لسبب أو لآخر ، فضلاً عن ضرورة الأخيرة لتنفيذ مهمة تقييم الأداء والمحاسبة على المسئولية .

ومن المعلوم أن مهمة مراجعة التنفيذ أو الرقابة المصححة تقع على عاتق المحاسب الإدارى (من حيث التخطيط والإشراف على التنفيذ) . وتمتد هذه المهمة لتشتمل على إصدار التوصيات المناسبة للعلاج على ضوء معارفه وخبراته فى الميدان .

٣/٢ ـ القرارات المصححة :

والقرارات المصححة توجه نحو الحالات التى يحدث فيها انحراف عن المعايير المحددة مقدما وذلك بهدف الإصلاح . ومثل هذه القرارات قد توجه نحو بعد أو أكثر من الأبعاد التالية :

ـ الأهداف أو السياسات العامة .
ـ نظم العمل الفنية والإدارية .
ـ معايير الأداء .
ـ الجهاز البشرى المكلف بالتنفيذ .

وهذه القرارات يكلف بها كل مسئول فى حدود مركز مسئوليته وذلك على ضوء التقارير التحليلية التى توجه إليه من قبل جهاز المحاسبة الإدارية فى المنظمة . مهمة التصحيح إذن هى مسئولية إدارية يعاون على القيام بها التقارير المحاسبية ، وموقف الإدارة فى مواجهة حالات الانحراف لا يقل خطورة وأهمية عن موقفها تجاه الرقابة الوقائية ، فهى لابد أن تكون حاسمة فى مواجهة هذه الحالات بقرارات قاطعة حتى ولو كانت هذه القرارات تسبب بعض المشاكل فى الأجل القصير ، طالما أن ذلك يكون محسوبا فى صالح الأجل الطويل . على أن التصحيح يمكن أن يكون له مداخل مختلفة نستعرضها فيمايلى مع بيان المدخل الأكثر ملاءمة من وجهة نظر الباحث .

١/٣/٢ ـ المداخل المختلفة للتصحيح .

إذا تصورنا التصحيح من منظور تحليل النظم ، فإنه يتكون من ثلاث مراحل . المدخلات فى المعطيات الأساسية من البيانات المتعلقة بالمعدلات المحددة مقدما وبنتائج التنفيذ الفعلى ثم الفروق الناتجة عن المقارنة بينهما ، ويلى ذلك مرحلة الدراسة والتحليل لهذه البيانات ، مع استطلاع الرأى من ذوى الخبرة . وبناء على هذه الدراسة يتم اتخاذ القرارات التى تعبر عن « المخرجات » أو الناتج .

وفى هذا الإطار يمكن تقدير ثلاثة مداخل للتصحيح :

مدخل **القرارات السيادية** ، مدخل **القرارات بالمشاركة** ، ومدخل **القرارات المتوجه للجهد الجماعى الموجه** (مدخل مقترح) .

وطبقا للمدخل الأول ، فإن قرارات التصحيح تنبع من السلطة السيادية (فى

(٣٧) أعد الباحث دراسة منشورة عن المحاسبة على المسئولية كمدخل لتطبيق فكرة الإدارة بالحزم والحسم (مجلة المدير العربى / العدد ١٠٣ / يوليو ١٩٨٨ ، وقد ناقشنا فى هذه الدراسة أركان الفاعلية لنظام المحاسبة على المسئولية (كأحد اركان النظام الرقابى فى المشروع) وقد كان مستوى الكفاءة الإدارية يمثل أحد الأركان الأساسية المحددة لفاعلية النظام طبقا للنموذج المقترح . وأحد العناصر المميزة للكفاءة الإدارية قدرة الإدارة على حزم الأمور بقرارات حاسمة .

حدود كل مركز من مراكز المسئولية ، اعتماداً على ما لديها من معارف وخبرات ومالها من سلطات .

وطبقا للمدخل الثاني ، فإن القرارات تصدر عن مراكز المسئولية بعد الاسترشاد بآراء بعض المرءوسين أو المستشارين .

وطبقا للمدخل الثالث (مقترح)، فإن قرارات التصحيح هي ثمرة جهد منظم يشترك فيه القيادات التنفيذية والإشرافية ونخبة من القاعدة العاملة وتحت إشراف الإدارة العليا للمنظمة ، وما قد تستعين به من خبرات خارجية (إذا لزم الأمر) .

وإنفراد السلطة السيادية بالقرار (طبقا للمدخل الأول) قد يعد نادراً تكراره في الواقع العملي ، وغالبا مايكون العمل بالمدخل الثاني هو الأكثر تطبيقا في الميدان . على أن كلا المدخلين لا يمثل في تقدير الباحث المدخل المثالي للعلاج وذلك نظرا لغياب عاملين نعتبرهما من القوى الدافعة لزيادة الفاعلية المتوقعة من حركة التصحيح وهما :

- غياب المساندة الحقيقية من قبل القاعدة العاملة وهي القوة الفعالة في المنظمة .
- غياب النظام الذي يتم من خلاله تقنين حركة التصحيح وإخضاعها لسلسلة من القواعد الموضوعية التي تسمح بحسن إدارتها .

والمدخل المقترح يعتبر من وجهة نظر الباحث أكثر ملاءمة وفاعلية للتصحيح ومحاولة تحجيم عنصر الضياع . ومنهج العمل طبقا لذلك المدخل يعتمد على العاملين السابقين (المساندة والنظام) كدعامتين .

٢/٣/٢ ـ منهج العمل الجماعي الموجه في مواجهة عنصر الضياع ودور المحاسب الإداري في هذا الصدد (نموذج مقترح)(٣٨) :

ومنهج العمل الجماعي يعتمد بالدرجة الأولى على مساندة القاعدة العاملة بمستوياتها المختلفة في تشخيص المشاكل المسببة لحالات الانحراف عن المعايير المحددة مقدما ، في المساهمة بالاقتراحات الممكنة ، وفي تحمل مسئولية تنفيذ برامج العمل الممكنة للتصحيح ، على أن يتم ذلك في إطار من العمل الموجه وتحت إشراف الإدارة العليا للمنظمة .

وخطوات العمل المقترحة هي كالآتي :

١/٢/٣/٢ إعداد البيانات وتحليلها عن ظاهرة الضياع ، ويتولى مسئولية هذه الخطوة المحاسب الإداري .

٢/٢/٣/٢ إثارة الشعور والإحساس لدى العاملين بأهمية هذه المشكلة وبيان خطورتها على نتائج أعمال المنظمة ومستقبلها ومستقبل العاملين فيها ، وذلك من خلال ندوات أو جلسات عامة أو برامج تدريبية تعدها إدارة التدريب والتنمية لهذا الغرض ومسئولية المحاسب الإداري عن إعداد المادة العلمية لهذه الجلسات من واقع البيانات المتوافرة عن الانحرافات وتحليلاتها .

٣/٢/٣/٢ التعبير عن أعراض المشكلة والأسباب الرئيسية لها ، والاقتراحات الممكنة للتخلص منها ، على أن يكون ذلك في شكل ورقة مكتوبة . ويكلف بهذه المهمة أعضاء الإدارة الإشرافية وعينة مختارة من العاملين . وتعد هذه الخطوة استثماراً للجهود والنتائج المحققة من الخطوة السابقة .

٤/٢/٣/٢ تجميع الآراء (عن المشاكل والاقتراحات) وفرزها وتبويبها طبقا لمصدر الضياع (على سبيل المثال ، الضياع في عنصر المواد يمكن تبويبه إلى ضياع أثناء التخزين ، أثناء التشغيل وبعد التشغيل ويعبر عن الأخير بالإنتاج المعيب) وتسند هذه المهمة إلى فريق عمل تمثل فيه الأنشطة المختلفة .

٥/٢/٣/٢ تصفية المشاكل وبلورتها من خلال مناقشة عامة (في إطار جلسة عامة أو مؤتمر عام) تحت إشراف الإدارة العليا ومستشاريها .

٦/٢/٣/٢ تكوين فرق عمل يكلف كل منها بدراسة مجموعة متخصصة من المشاكل وإعداد برنامج العمل اللازم لتصفية كل مشكلة على حدة . ويمثل المحاسب الإداري في مجموعات العمل (أو بعضها) لدراسة البعد المالي للمشكلة .

٧/٢/٣/٢ تقييم برامج العمل المقترحة وإقرار الصورة النهائية لها . وتوكل هذه المهمة إلى مجموعة عمل مكونة على مستوى الإدارة التنفيذية أو إلى هيئة استشارية متخصصة .

٨/٢/٣/٢ إعداد مؤشرات الأداء المتوقعة على ضوء تنفيذ برامج العمل المقترحة . ويتولى هذه المهمة المحاسب الإداري بعد مناقشتها في جلسة عامة .

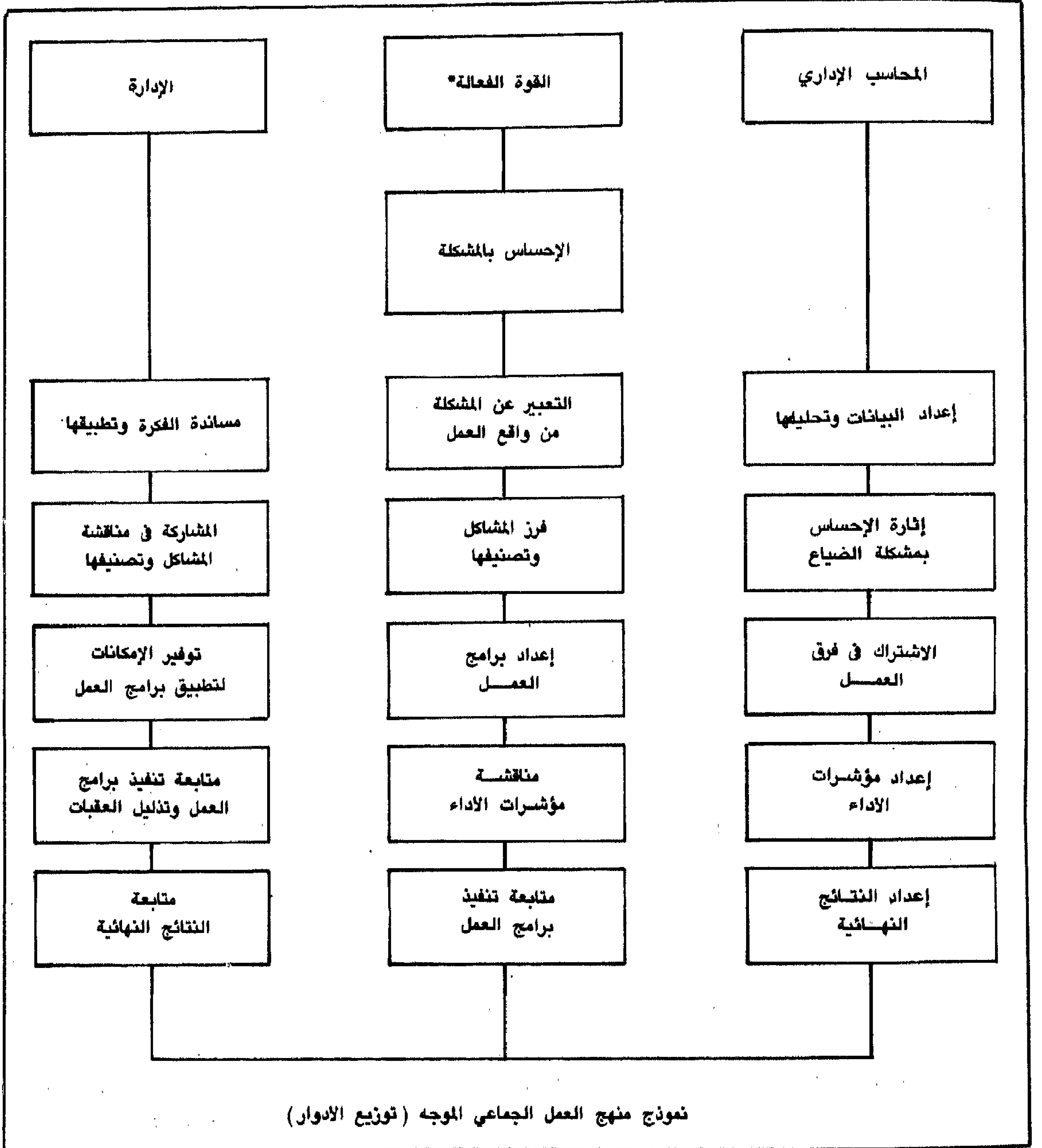
٩/٢/٣/٢ تتولى فرق العمل متابعة تنفيذ البرامج وإعداد تقارير عنها ترفع إلى هيئة متابعة مكونة على مستوى الإدارة

(٣٨) في تصميم برنامج العمل المقترح استفاد الباحث من التجربة العملية التي شارك في الإشراف على تنفيذها كعضو فريق استشاري (المسئول عن الجانب المالي من الدراسة) لإحدى الشركات التابعة للقطاع العام بين عامي ١٩٨٥ ، ١٩٨٦ . كما استفاد أيضا من تجارب « خطة تحسين الأداء أو الإدارة بالأهداف والنتائج » التي شارك في الإشراف على تنفيذها من خلال عمله كعضو هيئة فنية في أكاديمية السادات للعلوم الإدارية .

العليا . وتتولى هذه الهيئة محاولة تذليل العقبات التي تعترض التنفيذ .

١٠/٢/٣/٢ قياس النتائج وإعداد التقارير عن مدى تقدم النشاط على ضوء تنفيذ البرامج المقترحة . ويتولى هذه المهمة المحاسب الإداري .

ومن خلال خطوات العمل المقترحة يتبين أن دور المحاسب الإداري يتركز في الخطوات ١ ، ٢ ، ٦ ، ٨ ، ١٠ . أما عن الإدارة ، فدورها يبدأ بمساندة الفكرة وتوفير الدعم الكامل لتنفيذ كل خطوة من الخطوات المقترحة وخاصة ما يتعلق بتطبيق برامج العمل لكل مشكلة ، وتذليل العقبات التي قد تعترض ذلك . ويمكن التعبير عن النموذج المقترح في الشكل



نموذج منهج العمل الجماعي الموجه (توزيع الأدوار)

● القوة الفعالة : نقصد بها القوة العاملة متمثلة في مستويات الإشراف التنفيذية وخاصة الأولى منها ، ونخبة من القاعدة العاملة ←

أطار النظام المتكامل للحد من ظاهرة الضياع

٢/٣/٣ ـ الحالة العملية

بدأت التجربة بمجموعة من البرامج التدريبية موجهة لأعضاء الإدارة الإشرافية (٢١٣ متدرباً). وفى إطار الخطة العامة للبرامج، فقد كلف كل فرد بإعداد ورقة يتناول فيها (تشخيصاً وعلاجاً) إحدى المشكلات المؤثرة على أداء الشركة. وقد استثمر الباحث هذه الفكرة، وبالاتفاق مع رئيس مجلس إدارة الشركة تم استخدام بيانات التكاليف والإنتاج كمادة تدريبية، وكان هدفنا من ذلك تجسيد مشكلة الضياع (بالتطبيق على عنصر المواد) وتقدير مدى أهميتها وخطورتها عندما يترجم بلغة التكاليف، ومن ثم اثارة الاحساس بهذه المشكلة عند العاملين.

وقد نجحت التجربة فى اثارة الاحساس بالمشكلة وأهميتها، ومدى تأثيرها على نتيجة أعمال الشركة. وقد كان ذلك واضحا فى عدد الأوراق التى تقدم بها أعضاء البرامج حيث احتلت مشكلة الضياع فى عنصر المواد الأهمية الأولى فى مجموعة المشاكل التى تضمنتها هذه الأوراق. وقد تناول هذه المشكلة (كموضوع للورقة) بصورة مباشرة أو غير مباشرة ٥٩ ورقة تمثل نسبة ٣٠,٥٪ من عدد الأوراق المقدمة.(٤٠)

ونظراً للأهمية التى احتلتها المشكلة، فقد أبدت إدارة الشركة رغبتها (بالاتفاق مع الهيئة الاستشارية) على أن تكون هذه المشكلة موضوعا لمؤتمر يعقد لتطوير وتحسين الأداء بالشركة. ومن أجل الإعداد للمؤتمر تم تشكيل مجموعة عمل تتولى (تحت إشراف مجموعة من خبراء الأكاديمية) تصفية المشاكل وبلورة الأفكار المقدمة من حيث أبعاد المشكلة، أسبابها والمقترحات بالعلاج. وقد أسفر جهد مجموعة العمل عن ورقة عمل للمؤتمر بوبت فيها المشكلات إلى ثلاث مشاكل فرعية:

١ ـ مشكلة الفاقد من الخامات خارج نطاق العمليات الإنتاجية.

٢ ـ مشكلة الفاقد أثناء العملية الإنتاجية.

٣ ـ مشكلة الإنتاج المعيب.

وقد تم تحليل كل مشكلة من هذه المشاكل من حيث: ظواهر المشكلة، أسباب المشكلة والحلول المقترحة للتخلص منها، ثم مجموعة من الاقتراحات العامة.

وكانت ورقة العمل هذه موضوع الدراسة خلال جلسات المؤتمر الذى عقد لمدة ثلاثة أيام خلال الأسبوع الرابع من شهر مارس ١٩٨٦ تحت عنوان «مشكلات الفاقد والتالف والإنتاج المعيب». وقد انتهى المؤتمر إلى الاتفاق على (٢١) مشكلة وراء ظاهرة الضياع فى عنصر المواد. وأحال المؤتمر إلى لجنة منبثقة منه (بمعاونة مجموعة الخبراء) مهمة تكوين مجموعات عمل تتولى كل مجموعة منها التعامل مع مشكلة أو أكثر من هذه المشاكل.

وتحت إشراف وتوجيه مجموعة الخبراء تم إعداد (٣١) برنامج عمل للتعامل مع المشاكل التى تم بلورتها خلال المؤتمر وكل برنامج عمل يمثل مجموعة من الخطوات الإجرائية واجبة التنفيذ خلال مدة زمنية محددة، وتحت مسئولية محددة أيضا. وتعد الخطوات الإجرائية بمثابة دليل عمل للتخلص أو الحد من كل مشكلة من المشاكل. وقد أعدت هذه البرامج طبقا للتسلسل الطبيعى للنشاط فى الشركة.

وزيادة عدد برامج العمل على عدد المشاكل ناتج عن أن بعض هذه المشاكل كان لها أكثر من بعد، ومن ثم كانت تعالج بأكثر من برنامج عمل. لذلك يمكن القول أن عدد المشاكل فى الواقع هى (٣١) مشكلة أعد لكل منها برنامج عمل.

نتائــج التجــربــة:

وبناء على تقرير متابعة أعد فى نهاية عام ١٩٨٨، فقد تبين أن عدد المشاكل التى تم التخلص منها بلغت ١٨ مشكلة (بنسبة ٥٨٪ من إجمالى عدد المشاكل).

وبناء على لقاء مع السيد / رئيس مجلس إدارة الشركة فإن تطبيق هذه التجربة قد دعمت فكرة المشاركة فى تحمل المسئولية والشعور بأهمية التعاون والعمل الجماعى وكذلك أهمية التخطيط الاستراتيجي للمنظمة. وفى تقديره، أن تنفيذ العديد من برامج العمل قد ساهم فى تخفيض نسبة الإنتاج المعيب من ٢٠٪ إلى ٨٪ وقد كان العامل الحاسم فى ذلك هو إعادة النظر فى نظام الحوافز وربطه بنسبة الإنتاج المعيب.

وقد كان الانطباع من جانب العديد من رئاسات الشركة يتفق إلى حد كبير مع انطباعات رئيس الشركة خلال تطبيق التجربة.

---

(٣٩) طبقا لنتائج الدراسة التحليلية لبيانات التكاليف (والتى استخدمها الباحث كمادة تدريبية) فإن قيمة الضياع فى عنصر المواد يقدر عام ١٩٨٣ بمبلغ ١,٠٣٨,٠٠٠ جنيه، وعام ١٩٨٤ بمبلغ ١,٠٨٣,٠٠٠ جنيه (وذلك بالقياس إلى أفضل مستوى أداء تم الوصول إليه خلال ٥ سنوات وذلك بديلاً عن نظام المعايير المحددة مقدما والذى لم يتوافر فى الشركة) وطبقا لتقديرات جهاز التكاليف بالشركة، فإن عنصر الضياع فى عنصر المواد قد بلغ حوالى ٨٠٠,٠٠٠ جنيه عن النصف الثانى من عام ١٩٨٥.

(٤٠) بلغ عدد الأوراق التى تخص مباشرة عنصر المواد ٤٠ ورقة بنسبة ٢١٪ من عدد الأوراق، والتى تتعلق بمشاكل التخزين ١٩ ورقة بنسبة ٩,٥٪ من عدد الأوراق المقدمة.

ورغم أنه لم يتم حتى الآن التقييم الشامل والمتعمق للتجربة ، إلا أنه فى تقدير الباحث كانت هناك بعض العوامل التى تعد بمثابة سلبيات حدت من فاعليتها ، من أهمها :

ـــ غياب نظام حوافز يرتبط بتنفيذ ومتابعة تنفيذ برامج العمل . وقد ناقشنا هذا العامل أكثر من مرة مع رئيس الشركة تقديراً منا أن التوفير الذى يمكن تحقيقه يجب أن يوزع بين الشركة والمساهمين فى تحقيقه وبدون توافر هذا الحافز ، فلن يكون هناك دوافع كافية لتنفيذ برامج العمل . وكان من رأى رئيس الشركة أن ما يحصل عليه العاملون من حوافز كاف ، ولا يجب الحصول على حوافز أخرى (بلغت متوسط الحوافز ما بين ٢٢٠ ـ ٢٣٠٪ من الأجور سنوياً) . ولكن القضية هنا أن مع هذه الحوافز تحقق الضياع ، وفى مواجهة هذه الظاهرة إما أن يعاد النظر فى الحوافز الحالية وربطها واقعياً بمستوى كفاءة التشغيل ، وإما إعداد نظام بحوافز خاصة لمواجهة ظاهرة الضياع ، واعتبار الحوافز الحالية بمثابة جزء من الأجور والرواتب .

ـــ غياب المتابعة المستمرة لأعمال اللجان وعدم الجدية فى تقييم أعمالها ، وقد ورد ذلك العامل ضمن تقرير المتابعة الصادر عن الشركة والمشار إليه عاليه . ونحن نرجع هذا العامل أيضا إلى غياب الحافز لهذه اللجان .

ـــ توقف الصلة بين الشركة والمجموعة الاستشارية التابعة للأكاديمية . وقد كان من المفروض ترتيب لقاءات مستمرة يتم من خلالها استمرار المتابعة والإشراف على تطبيق التجربة وتقييمها من جانب هذه المجموعة .

ـــ عدم الاقتناع والمقاومة التى جرت من جانب بعض الرئاسات فى الشركة .

ورغم هذه العوامل ، ففى تقدير الباحث ، أن تقييم التجربة بمعيار التكلفة والعائد يشير إلى أنها تجربة ناجحة .فإن ما تحملته الشركة (وهو لا يتجاوز بضع آلاف من الجنيهات) لا يقارن بقيمة التخفيض فى نسبة الإنتاج المعيب أو سيادة فكرة المشاركة فى تحمل المسئولية والشعور بأهمية العمل الجماعى ، مع مراعاة أن تطبيق التجربة لم يؤثر على حركة العمل فى الشركة فى أى وقت من الأوقات .

ولكن يجب أن ننوه أيضا إلى ان هذه التجربة لم تستثمر بصورة تحقق افضل عائد متوقع منها ، وكان يمكن ذلك لولا مجموعة العقبات المشار إليها .

وكلمة أخيرة بالنسبة لهذه التجربة ، لقد تواجد المحاسب الإدارى سواء ممثلا فى أحد خبراء الأكاديمية أو ممثلا فى احد أعضاء فرق العمل المكونة . وقد ساهم بجهده فى المراحل المختلفة التى مرت بالتجربة ، وعلى الأخص فى مرحلة الإعداد لها . إلا ان عدم توافر البيانات التفصيلية والتحليلية لم يسمح للمحاسب الإدارى بإجراء دراسة أكثر تقدما تتعلق بإخضاع كل برنامج من برامج العمل للتقييم الاقتصادى بدلا من الاعتماد على الاجتهاد والتقدير الشخصى فى تحديد مدى صلاحيته ، وكذلك لنفس السبب تعذر إعداد مؤشرات مناسبة للحكم على مدى النجاح فى تنفيذ هذه البرامج .

الخلاصـــة :

إن ظاهرة الضياع تقدر من العوامل المدمرة للمنظمة فى الأجل الطويل ، والدراسة والبحث عن امكانية الحد من هذه الظاهرة يعد بمثابة فرض عين وخاصة بالنسبة للباحثين فى المؤسسات القومية التى نشأت من أجل مساندة قطاع الأعمال فى مواجهة مشاكله وتنميته وتطويره . والبيانات المنشورة عن العديد من الشركات فى هذه الأيام هى بمثابة إنذار موجه إلى كل من يهمه الأمر بضرورة التنبيه وجدية العمل لدراسة هذه المشكلة قبل فوات الأوان .

ومعالجة هذه الظاهرة لابد أن تتم فى إطار نظام متكامل يشتمل على دراسة كل مراحل العمل التى من المحتمل أن تكون مصدرا للضياع .

وتركز هذه الدراسة على البعد المحاسبى من النظام . وفى حدود هذا البعد تم مناقشة دور المحاسب الإدارى فى كل حلقة من الحلقات التى تتكون منها مرحلة العمل التخطيطى ومرحلة العمل الرقابى .

فى مرحلة العمل التخطيطى تناولت الدراسة إعداد المعلومات لصنع القرار وخلصنا منه أن من مخاطر الاعتماد على المعلومات دالة مستوى كفاءة تنظيم المعلومات فنياً (تجميعاً ، تبويبا تحليلاً وعرضاً) واقتصاديا وأن المسئولية فى هذا الصدد تقع على عاتق المحاسب الإدارى مما يوجب إعادة النظر فى تحديد المسئولية القيادية لإدارة نظام المعلومات .

والحلقة الثانية من العمل التخطيطى تتعلق بإعدادنظم العمل للتنفيذ (من حيث معالجة الخلل أو تطويرها) . وتتحدد مهمة المحاسب الإدارى بالنسبة لهذه الحلقة فى دراسة الجوانب المالية المتعلقة باعداد هذه النظم بالاضافة إلى مسئوليته الأساسية عن النظم المالية .

ويسند إلى المحاسب الإدارى أيضا مهمة الإشراف على إعداد معايير الأداء باعتبارها الحلقة الأخيرة من مرحلة العمل التخطيطى والحلقة الأولى من مرحلة العمل الرقابى .

والحقة الثانية من العمل الرقابى (بعد إعداد المعايير) تتعلق بالرقابة الوقائية حيث توجه إلى منع الخطأ قبل وقوعه طالما أن الرقابة تتم عند المنبع . ويلى ذلك مراجعة التنفيذ لتحديد الانحرافات عما هو محدد مقدما (الرقابة العلاجية) ، وتنظيم

مهمة الرقابة بنوعيها تعد من المسئوليات الأساسية للمحاسب الإدارى فى المنظمة .

وإذا كان تنفيذ هذه المهمة بكفاءة يقع على عاتق المحاسب الإدارى ، فإن ضمان فاعليتها يشترط قوة الإدارة فى مواجهتها للحالات التى يحدث فيها الانحراف وذلك بالقرارات الحاسمة .

والسقة الأخيرة من مرحلة العمل الرقابى تختص بالقرارات المصححة . وفى تقدير الباحث ، فإن المدخل المثالى للتصحيح هو « منهج الجهد الجماعى الموجه » حيث تساهم المستويات الإشرافية ونخبة من القاعدة العاملة فى دراسة المشاكل المسببة للضياع (تشخيصا وعلاجا) . وقد اشتمل البحث على الخطوات المكونة للنموذج المقترح فى هذا الشأن ، وكذلك على حالة من الواقع العملى كانت محلا لتجربة تتفق مع هذا المنهج .

وكلمة أخيرة فى هذا الشأن ، لقد ركزنا على البعد المحاسبى لظاهرة الضياع ، على ان اى جهد فى هذا المجال يستحيل إلى عمل مبتور (مهما كان مستوى كفاءته) إذا لم يسانده بالتوازى جهد مماثل فى البعد الإدارى يتم التركيز فيه على عناصر الكفاءة والفاعلية . ومن تكرار القول أن فاعلية الإدارة وقوامها (فى تقديرنا) الإخلاص والكفاءة والقوة ، هى السند والحماية الحقيقية لأى نظام ، وبدونها تتقهقر النظم لتحل محلها الفوضى والتسيب والإهمال ، وما اعظم هذه العوامل شأنا فى إهدار الموارد وضياعها وهو حال العديد من الشركات تدل عليه ميزانياتها المنشورة ، والله المستعان .

(المراجع)

— جريدة الأهرام : أعداد بتاريخ : ١/٣٠ ، ٢/٢ ، ٢/٣ ، ٢/٤ ، ١٩٨٩/٢/١٦ .

— جريدة الوفد : أعداد بتاريخ : ٨٨/١٢/٢٩ ، ١/٥ ، ١/١٩ ، ٢/٩ ، ١٩٨٩/٢/١٦ .

— جريدة الشعب : أعداد بتاريخ : ١/١٠ ، ١٩٨٩/١/١٩ .

— دكتور على عبد الرحيم / التكاليف غير المباشرة / ١٩٧٠ .

— دكتور أحمد عيد « مسئولية المحاسب الإدارى فى مواجهة ضعف الكفاءة الإدارية » المدير العربى / العدد ١٠٣ / أكتوبر ١٩٨٨*

— دكتور أحمد عيد « الكفاءة الاقتصادية لنظام المحاسبة على المسئولية » مجلة البحوث الإدارية / المجلد ٣ / ١٩٨٨* .

- BIERMAN, FOURKER & JADICKE, Cited by BIERMAN, H., "Topics in Cost Accounting and Decicion", McGraw Hill Book Co., N.Y. 1963 .
- BULLOCH, KELLER & VLASHD, "Accountant's Cost Handbook", Ronald Press Public., N.Y, 1983 .
- DICKEY, R., "Accountant's Cost Handbook", Ronald Press Com. N.Y., 1960 .
- HIGGINS, L., & STIDGER, R., "Cost Reduction From A to Z", McGraw Hill Book Com., N.Y., London, C. 1976 .
- PETERS, T., & WATERMAN, R., "Le Prix de L'Ecellence", Traduit de L'américain Par GARENE, M., & POMMIER, C., Inter Edition, Paris, 1983 .
- RADKE, M., "230 Mesures Pratiques Pour Réduire Les Coûts", Entreprise Moderne D'Edition, 3-ed, Paris, 1977 .

ARTICLES :

*- ACKERMAN, K., & LONDE, B., "Making Warehousing more Efficient", Harvard Business Review, March-April 1980 .
- ADVANI, H., "Reducing Cost by Value Analysis", The Management Accountant, Jan., 1977 .
*- ALAM, M., "Inventory Control and Productivity", Industrial Accountant, Oct-Des. 1984 .
*- CARSON, K., "La Redution des Coûts", CGA Magazine, Dec. 78/Jan/79 .

- GASEY, C., "Coping with Information Overload : The Need for Empirical Research", Cost & Management, July-August 1982 .
* - COMPTON, T., "A Cost Effective Internal Control System Management's Dilemma", Journal of Systems Management, May 1985 .
* - ERICKSON, N., & HERSKOVITS, D., "Accounting For Software Costs : Cracking The Code", Journal of Accountancy, Nov. 1985 .
* - FRAMEL, J., "Management Information As An Asset", Management Accounting (London), July 1988 .
- GREEN, W., & KROPP, D., "The Incremental Benefits of Changes in the Timeliness of Information", Information & Management, 1983 .
- HAYES, R., "Why Japanese Factories Work", Harvard Business Review, July-August 1981 .
* - LAY, P., "Beware of The Cost/Benefit Model For Is Project Evaluation", Journal of Systems Management, June 1985 .
* - LOUIS, F., "Computer Applications Justification", Cost & Management, August 1971 .
* - ST.PIERRE, A., "How Information System Improve Decision Making", CGA Magazine, May 1980 .
- WHEELWRIGT, s., "Japan-Where Operations Really are Strategic" , Harvard Business Review, July-August 1981 .
* - ZANI, W., "Computer Utility" California Management Review, Fall 1970 .

* مراجع إضافية مقترحة لدراسات تفصيلية في هذا المجال .



التوجهات المعاصرة للسياسة الخارجية في دولة قطر منذ الاستقلال وحتى عصرنا الحاضر

د. يوسف محمد عبيدان
كلية الادارة والاقتصاد
جامعة قطر

تمهيـــد :

من المتفق عليه ان السياسة الخارجية هي ظاهرة من الظواهر المعقدة سواء من ناحية التحليل او حصر الابعاد ، ومرد هذا إلى ما يكتنف العلاقات السياسية الدولية من طابع ديناميكي يجعل هذه العلاقات عرضة للتغير وعدم الاستقرار بسبب ديمومة الصراعات حول المصالح القومية ، بحسبانها القوة المحركة الفعلية لاستراتيجيات السياسة الخارجية

ومن المعلوم أن تقرير السياسة الخارجية لأى بلد إنما يتحدد وفقا لمقتضيات ومؤثرات متداخلة يصعب فصل الواحدة منها عن الأخرى . ولعل فى طليعة هذه المؤثرات وابلغها اثرا وتأثيرا هى تلك المرتبطة بالظروف الداخلية لأى بلد . فالسياسة الخارجية لا تعد وأن تكون انعكاسا حقيقيا للأوضاع الداخلية ، وبالتالى فهى نتيجة ائتلاف لتلك الأوضاع . فمن الثابت أن استقرار الأوضاع فى أى بلد يعطى سياسته الخارجية الفرصة الكافية لان تكون تعبيرا صادقا لمواقف صريحة وواضحة على الدوام .

وعلى ضوء هذه الاعتبارات نحاول ان نتتبع توجهات السياسة الخارجية القطرية ومساراتها من خلال صياغة سياسة خارجية تنبع من الظروف القومية ، وتتخذ من التراث العربي والتقاليد الإسلامية دعامات رئيسية لها . وقطر في هذا تسير سيرة الدولة الجديدة التي خرجت توا من حظيرة الاستعمار في محاولة لتشييد أنظمة توافق ظروفها الاجتماعية وتعمل على حل ما يجابهها من تحديات وصعاب ومشكلات حلاً صحيحاً يحفظ على المجتمع وحدته وتماسكه ، ويسير به في ركب الحضارة العالمية .

ومن تسليمنا بأن دولة قطر ـ ونظيراتها الدول الخليجية ـ تشترك مع الدول الجديدة المشابهة لها في الأنساق السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية ، إلا أنها فوق كل ذلك تتميز عنها بانها دول تضرب بجذورها في أعماق التاريخ . وترتبط بتراث عربي إسلامي ذى سمات حضارية راسخة خاصة في القيم والمبادىء السياسية ، وهذا يحتم عليها الاقتباس من تجارب الدول الأخرى التي سبقت في مضمار التقدم بالقدر الذي يحقق لها مبدأ الاستمرار القائم على المحافظة والتغيير في الوقت نفسه ، وبناء نموذج تنظيمي فريد داخل إطار هذا التراث .

وفي تقديرنا أن هذه المعطيات هي التي أملت على قطر ـ مثلها في ذلك مثل باقي الدول الخليجية ـ لأن تختط لنفسها نهجاً في السياسة والحكم يقوم على انشاء أجهزة وبناء مؤسسات تتفق مع الواقع وتتمشى معه ، أى أن قطر قد منحت فرصة فريدة على حد تعبير « وليم ماك كورد » William Mccord لأن تخلق مؤسسات سياسية خاصة بها تكيفها حسب ظروفها[1]. كما فعلت نظيراتها الدول الخليجية .

وانطلاقاً من هذا ، فإن وضع قطر كبلد عربي خليجي صغير مسالم ، عاش سكانه حياة بسيطة بعيدة عن كل التعقيدات ساهم بلا ريب في تشكيل سياسته الخارجية التي اتسمت بالوضوح

(1) Mccord, William M. - The Case for Pluralism (in Frank Tachau, Ed). The Developing Nations: What Path to Moderniztion? New York, Dodd Mead and Company, 1972, P. 138.

والصراحة والالتزام بالمبادىء ، ومن خلال هذه السمات والخصائص برزت أسس السياسة القطرية التي نبعت منها مواقف قطر من مجمل القضايا العربية والدولية .

وانه لمن الحقائق الجلية ، والبراهين الواضحة ، كما يقرر ذلك الكثير من الكتاب والباحثين والمؤرخين المتتبعين لسير الاحداث ومراحل التاريخ في قطر ، أن النهضة الشاملة التي تعيشها هذه البلاد بشتى صورها لم تتحقق ولم تصل إلى ما وصلت إليه من مستوى الآن إلا على يد الشيخ خليفة بن حمد آل ثان (الأمير الحالي) إذ كان هو الرأس المخطط والعقل المدبر لهذا التنظيم منذ تمرس بأعباء المسئولية والسلطة ونهض بالعديد من المناصب والوظائف حتى تسنى له تسلم مقاليد الحكم يوم ٢٢ فبراير عام ١٩٧٢ فبدأ بهذا التاريخ عهداً جديداً استهله بالشروع في اقامة دولة على أسس عصرية مكينة تراعي التوازن والاعتدال في كافة مراحل الأبنية السياسية والاجتماعية والاقتصادية والثقافية وخاصة أن هذا البناء يتزامن مع انفكاك الدولة من اسار التبعية البريطانية والدخول في ميدان الاستقلال . ومنذ ذلك الحين كما ذكرنا وحتى الآن . والبلاد تشهد تقدماً هائلاً في شتى مجالات الحياة ولاسيما على صعيد مؤسسات الحكم والتنظيم السياسي . فإن التجربة التي اتبعها الأمير في أسلوب الحكم ، قد جعلت منها كما يقول « بيتر مانسفيلد » في كتابه عن العرب تجربة تتسم بالانسجام والاستقرار بين مؤسسات الحكم المختلفة في ظل إدارة امتازت بالدينامية والكفاءة والاستنارة[٢].

وتفريعاً على هذا سيكون تناولنا للسياسة الخارجية القطرية وتوجهاتها على ضوء الواقع المعاصر كما يجرى تطبيقه والعمل به حالياً وفق الأسس والمرتكزات الرئيسية لهذه السياسة .

..لكن قبل الاقدام على معالجة هذه التوجهات . يحسن بنا ان نشير إلى ان قطر كدولة مستقلة ظهرت على المسرح الدولي عام ١٩٧١ (تاريخ حصولها على استقلالها)[٣] وبدات آنذاك تستقطب الاهتمام الدولي كدولة ناشئة حديثة ، ومما يسرّ لها ذلك ما قيض الله لها من ثروة بترولية جاد بها برها وبحرها سخرتها لتشييد وطن عصري له مقوماته وسماته . ومن ثم فإن عامل البترول في اعتقادنا من العوامل الجوهرية والمؤثرة في بناء وصنع السياسة الخارجية . وذلك في ضوء ما اشار إليه علماء السياسة من وجود عوامل عديدة تملى على الدولة انتهاج سياسة خارجية تحدد من خلالها أهدافها واستراتيجيتها . ومن هذه العوامل على سبيل المثال العامل الجغرافي والسكاني والثقافي ، والأيديولوجي والديني والاقتصادي[٤]. كما يضيف البعض الآخر عوامل أخرى مثل الأنظمة السياسية والحكومية والعسكرية[٥] وإن هذه العوامل وإن تعددت إلا أنها في حقيقة الأمر تشكل الأساس الذي تبنى عليه أهداف وصياغة أية سياسة خارجية .

ونحن مع تقديرنا لعامل البترول وما يؤديه من دور فعال على مسرح الساحة العالمية بالنسبة لقطر ، إلا أنه يجب الا يغيب عن ذهننا ما للموقع الجغرافي لقطر من أهمية من حيث توسطها في الخليج كشبه جزيرة وارتباطها بالعالم براً وبحراً وجواً مما جعل لها استراتيجية مميزة . والا نغفل ايضاً عامل السكان في هذا المجال . فلقد أتاح لها هذا العامل خاصية فريدة تحلت في شعبها ـ حيث تتميز كباقي الشعوب الخليجية ـ بوحدة سكانية متجانسة انعدم فيها الانقسام العرقي وخلت بالتالي من أية أقليات قد تسبب إرباكاً لسياسة الدولة أو تشكل عامل ضعف في اتخاذ القرارات[٦]. كما هو حاصل في بعض البلدان التي تعاني من مثل هذه التمزقات . وأن محدودية عدد السكان والترابط القائم بين الأسر والعائلات بحكم هذا الحجم السكاني قد أعطى هذا العنصر عمقاً وفعالية في صياغة السياسة الخارجية وتحديد ابعادها . هذا فضلاً عما لعامل الدين من عميق الأثر . إذ يستوحى منه صانعو السياسة الخارجية تعاليم الدين الإسلامي السمحاء ، وايديولوجيته في جعل أسس السياسة الخارجية مرتكزة على تلك التعاليم وإرساء علاقات الدولة على اساسها[٧] . ناهيك عن أن استقرار النظام السياسي وما يستتبعه من وجود مؤسسات واحدة ورسمية ، خالية من الأحزاب السياسية والمؤثرات الأخرى قد أعطى هذا العنصر الهام دوراً نشطاً في السياسة الخارجية تحقق من خلاله اهدافها الجوهرية المرجوة .

وقبل الشروع في تحديد مكونات السياسة الخارجية وإبراز علاماتها ، لابد لنا أن نعرج بالاشارة إلى الخلفية

---

(2) Mansfield, Peter - The Arabs - Penguin Books LTD, Harmand Sworthe, Middle Sex, England, 1980, PP. 379-380.

(٣) حصلت دولة قطر على الاستقلال يوم ٣ سبتمبر ١٩٧١ .

(٤) د. بطرس غالي ود. محمود خيري عيسى : المدخل في علم السياسة . الطبعة الخامسة ١٩٧٦ ، القاهرة ، ص ٣١١ .

(٥) د. فاضل زكي محمود : السياسة الخارجية وابعادها في السياسة الدولية ، مطبعة شفيق ، بغداد ، الطبعة الأولى ، ١٩٧٥ ، ص ص ١٠٠ ـ ١٠٤ .

(٦) د. يوسف عبيدان : المؤسسات السياسية في دولة قطر . بيروت . ١٩٧٩ ص ٣٠٢ .

(٧) انظر رسالتنا للدكتوراه ، نظام الحكم في دول الخليج ، دراسة مقارنة لكل من قطر والكويت والبحرين ، مقدمة إلى كلية الاقتصاد والعلوم السياسية ـ جامعة القاهرة ١٩٨٢ . (الباب الأول ، الفصل الثاني ، السكان والوحدة العرقية).

التوجهات المعاصرة للسياسة الخارجية في دولة قطر

التاريخية للتطور التاريخي والسياسي لقطر . حتى تتضح لنا الصورة الواقعية لما عليه السياسة الخارجية . ومن هذا المنطلق نستطيع القول ان قطر في مجال علاقاتها السياسية الخارجية مع العالم قد مرت بثلاث فترات حاسمة هامة في تاريخها السياسي ، اتسمت كل فترة منها بخصائص معينة يمكن تتبعها وفق التسلسل الزمني على النحو التالي :

١ ـ **الفترة الأولى** : وهي تمثل فترة ما قبل الحماية البريطانية ، وقد كانت قطر خلالها اشبه بالمجتمع البسيط يتسم بالبساطة والفقر في الموارد والسكان وتأخر وسائل الاتصال وانعدامها . ونتيجة لهذا لم تكن مطمعاً لأحد وهذه السمة كانت تنسحب على جميع الإمارات الخليجية . وفي ظل هذه الوضعية لم يكن ينتظر ان تكون هناك علاقات خارجية مع العالم لعدم وجود الأسباب الدافعة إلى ذلك بناء على تلك المسوغات[٨] بيد ان ذلك كله لا ينفي بالطبع انه كانت لقطر علاقات مع جاراتها إمارات الخليج العربي خاصة في ميادين التجارة والنقل بحكم العوامل الجغرافية والحضارية والثقافية ، والصلات الوثيقة ، بل كانت لها علاقات قديمة بدول كبرى قبل فرض الحماية مثل المملكة المتحدة والهند ، وكلها علاقات لا تتعدى النطاق التجاري المحدود لكونها إمارة فقيرة المورد والسكان[٩].

٢ ـ **اما الفترة الثانية** : فهي التي يمكن أن تسمى عهد الحماية ، وهي تمتد من العام ١٩١٦ تاريخ إبرام اتفاقية الحماية بين قطر وبريطانيا وحتى عام ١٩٧١ حين بزغ فجر الاستقلال ، وتمثل هذه الفترة مؤشراً بارزاً في التاريخ السياسي القطري ، فطبقاً لهذه الاتفاقية ارتبطت قطر في مجال العلاقات الدولية بنوع من العلاقات الخارجية مع بريطانيا على شاكلة الإمارات الخليجية الأخرى والتي لم تنفك من هذا الرباط إلا في عام ١٩٧١م حين حصلت على الاستقلال كما اشرنا وتخلصت بالتالي من التبعية وحل محلها معاهدة صداقة ابرمت بين البلدين على غرار ما فعلت ايضاً بقية الإمارات الأخرى في المنطقة[١٠]. ولقد ترتب على هذه الحماية ، كما يشير إلى ذلك فقهاء القانون وعلماء السياسة تكييف قانوني مؤداه أن سيادة الدولة في الشئون الخارجية مقيدة بالتبعية وتخضع للدولة والحامية التي تتولى تمثيل مصالحها في الخارج وتوجيه سياستها الخارجية[١١] وفي اثناء فترة الحماية ، أعلن عن الاكتشافات البترولية في البلاد ، وبه بدات معالم النهضة العصرية تبرز إلى الوجود . ومقومات هذه الإمارة الناشئة وأجهزتها تتكامل إدارياً وتنظيمياً[١٢] وبدات علاقاتها مع العالم تبعاً لذلك تتشعب والتزاماتها تتنوع ، فشرعت بادىء الأمر في إقامة علاقات وثيقة مع جاراتها إمارات الخليج في الميادين الفنية والثقافية عن طريق إمداد الإمارات التي حرمت من كنوز النفط بالمدرسين والمدارس وإرسال البعثات التعليمية ، ثم بدا لها أن توسع من دائرة هذه العلاقات لتساهم حسب امكاناتها في بعض الميادين الثقافية والاقتصادية ايضاً مع البلاد العربية بغية ترسيخ علاقاتها . فتسنى لها في هذا الصدد الانضمام كمراقب في الجامعة العربية خاصة في مجالات التعليم والشئون الاجتماعية والاقتصادية . ثم الانضمام إلى منظمة اليونسكو ومنظمة العمل الدولية . ومن الملاحظ أن كل هذه الخطوات قد اتخذت بالرغم من أن البلاد ما زالت مرتبطة مع بريطانيا بمعاهدة حماية ترعى خلالها الدولة الحامية شئونها الخارجية كما اشرنا . غير أن هذا الاجراء لم يثر اية ردود فعل من جانب بريطانيا .

إذن يمكننا القول بناء على ما تقدم أن أمر العلاقات الخارجية والانفتاح على العالم قد بدأ طبيعياً نتيجة تصدير الزيت بكميات تجارية وما يستدعيه من ارتقاب منتظر لتوسع نشاط الإمارة في الخارج .

٣ ـ **اما الفترة الثالثة** : فهي التي يمكن ان نطلق عليها فترة استواء التنظيمات على سوقها وما يمكن أن يعكسه هذا التطور على صعيد العلاقات بين قطر والعالم الخارجي وهي تمتد من العام ١٩٦٥ وحتى العام ١٩٨١ م. وقد حفلت هذه الفترة بالكثير من التطورات في كافة الميادين ، فالقوانين والتشريعات قد توالت في الصدور تباعاً والبعثات الدراسية أخذت في التوافد على جامعات العالم ، والعلاقات الاقتصادية والتجارية مع دول العالم

---

(٨) د. يوسف عبيدان . المؤسسات السياسية في دولة قطر . مرجع سابق ص ٢٩٧ .

(٩) انظر في هذا كتاب : Zahlan Rosemarie Said – The Creation of Qater. Groom Helm, London, 1979.

(١٠) انظر : Ramahi, Seif A. Elwady - Economics and Political Evolution in the Arabian Gulf States, New York, Carlton Press Inc. 1973, PP. 103-106.

(١١) انظر الجزء الخاص بمفهوم الحماية في المراجع الآتية :

Elbaharna. H. Mohammed - Legal Status of The Arabian Gulf States, Second Edition, Beirut, 1975, Library, Lebanon.

ـ د. محمد كامل ليلة : النظم السياسية . الدولة والحكومة . دار الفكر العربي ١٩٧١ ص ١٦٩

ـ د. طعيمة الجرف : نظرية الدولة والاسس العامة للتنظيم السياسي ، مكتبة القاهرة الحديثة ، القاهرة ، ١٩٦٤ ص ص ١٨٩ ـ ١٩١ .

ـ د. حسين محمد البحارنة : التطورات القانونية والدستورية في دول الخليج العربي (محاضرة القيت في الدورة الدبلوماسية الثالثة ـ وزارة خارجية الكويت) ١٩٧٢ مطبعة حكومة الكويت .

(١٢) د. جمال زكريا قاسم : الخليج العربي ، دراسة لتاريخه المعاصر ١٩٤٥ ـ ١٩٧١ ـ المنظمة العربية للتربية والثقافة والعلوم ، القاهرة ١٩٧٤ ص ٦٦٢ .

اصبحت أمراً لا غنى عنه ، إلا أنه مما يسترعى الانتباه في هذه الفترة ، كما أشرنا تضافر مجموعة من الأحداث سارعت بشكل أو بآخر على الانفتاح سواء على الساحة القطرية أو الاقليمية . ففي أواخر عام ١٩٦٧ وأوائل عام ١٩٦٨ أعلنت بريطانيا عزمها على الانسحاب من منطقة الخليج(١٣)مع ما يفرضه قرار الانسحاب من حتمية مواجهته بعدة طرق في اتجاه ملء الفراغ الذي يسنجم عن هذا الانسحاب كما روجته أجهزة الاستخبارات في الغرب . وتحقيقاً لهذا الهدف تداعت الإمارات الخليجية وهي قطر والبحرين و (دولة الإمارات العربية المتحدة الآن) للاجتماع ومناقشة ما سيصادف القرار آنف الذكر من نتائج . وتمخض الاجتماع عن صدور إعلان بقيام اتحاد تساعي بين تلك الإمارات ، وضعت اسسه اتفاقية دبي المبرمة في ١٩٦٨/٢/٢٨ والتي ساهمت قطر مساهمة كبيرة في إعدادها(١٤) ومما لا شك فيه أن هذه المبادرة من جانب قطر تعتبر دليلاً على التطلع لانتهاج سياسة وحدوية في نطاق منطقة قل أن يوجد في العالم روابط مثلما يربطها ببعضها . غير أن التوفيق لم يصاحب هذا الاتحاد . وحالت الخلافات دون بروزه على المسرح الخليجي بسبب اتساع هوة الانقسامات بين الإمارات في الكثير من المسائل بالرغم من جهود الوساطة التي بذلتها كلا من السعودية والكويت وبريطانيا والتي لم تفلح في رأب الصدع وتليين المواقف ، مما دفع بالبحرين إلى إعلان - الاستقلال ، وتلا ذلك قيام اتحاد سباعي نتج عنه قيام دولة الإمارات العربية المتحدة ، الأمر الذي لم تجد معه قطر بدا من انتهاج سبيل الاستقلال الذي أعلن يوم ٣ سبتمبر عام ١٩٧١م(١٥).

ومن الأحداث التي تشكل معلماً بارزاً في هذه الفترة كذلك ما اقدمت عليه حكومة قطر - بإصدارها المرسوم بقانون رقم (١١) لسنة ١٩٦٩ بإنشاء إدارة للشئون الخارجية . يكون من بين اختصاصاتها اقتراح سياسة خارجية عامة للدولة ، وخطة للعمل تطابق هذه السياسية بالنسبة لكل شأن من الشئون الخارجية ، وكذلك تتبع السياسة الدولية ، واستطلاع الأحداث والتطورات العالمية وإعداد التقارير اللازمة عن هذه الأمور . والقيام بالدراسات اللازمة التي ترمى إلى دعم وتنمية الروابط الاتحادية بين قطر والإمارات العربية (إذ انشئت هذه الإدارة ، ولما تزل قطر عضواً في الاتحاد التساعي المزمع إقامته والذي لم يكتب له النجاح كما أسلفنا) . وكذلك بحث أفضل الوسائل لتعزيز أواصر الصداقة والمودة وإنماء العلاقات السياسية والاقتصادية والتجارية والثقافية بين قطر والبلاد العربية خاصة والدول الأخرى بوجه عام(١٦)وساقت المذكرة التفسيرية المصاحبة لهذا المرسوم تبريرات انشاء هذه الإدارة . فأبانت أن إنشاءها بات أمراً ضرورياً إزاء ما حققته قطر من تقدم شامل في كافة المجالات . وما ترتب على ذلك من اتساع علاقاتها بالعالم الخارجي . ولتشكل هذه الإدارة مع نظيراتها المماثلة في الإمارات الأخرى نواة لوزارة الخارجية الاتحادية ، الأمر الذي ينفى فيما بعد أي وجود لمثل هذه الإدارة حال قيام الاتحاد(١٧). وهكذا نرى أن إنشاء إدارة تختص باقتراح سياسة خارجية للدولة قد جاء انعكاساً لازدياد صلات الإمارة بالعالم وإسهامها الإيجابي في المشاركة مع بقية الدول عن طريق المؤتمرات والندوات بما يجعل لها دوراً نشطاً وفعالاً .

ومما يستوجب الوقوف عنده أن هناك خطوة رائدة تفردت بها قطر عن باقي إمارات المنطقة كما يشير بذلك - المحللون والمراقبون خاصة في الأمم المتحدة وهي مبادرتها إلى إصدار نظام أساسي مؤقت للحكم في ٢ أبريل سنة ١٩٧٠ يعد بمثابة دستور للدولة . وقد نص على انتهاج سياسة خارجية ، ووضع في صلب نصوصه الاطارات المكونة لها . ويأتي صدور هذا النظام المؤقت متوافقاً مع الدستور المؤقت لاتحاد الإمارات التساعي الذي نص على حق كل إمارة في الاتحاد في أن يكون لها دستور شريطة عدم تعارض أحكام هذا الدستور مع الدستور الاتحادي . وتبع إعلان الاستقلال مباشرة بدء مرحلة الانفتاح باستقبال سفراء الدول الأجنبية ، وظل الحال كذلك ، حتى قيام الحركة التصحيحية يوم ٢٢ فبراير ١٩٧٢ بقيادة الشيخ خليفة بن حمد (الأمير الحالي) وتوليه على إثرها مقاليد الحكم بمبايعة إجماعية من الأسرة الحاكمة والقوات المسلحة والشعب كما أشرنا ، وأعقب هذه الحركة صدور تعديل للنظام الأساسي المؤقت الصادر عام ١٩٧٠ . تناول بعض الأحكام وأطلق عليه النظام الأساسي المؤقت المعدل للحكم في قطر وذلك بتاريخ ١٩٧٢/٤/١٩ . وجاء مطابقاً تماماً لذات المبادىء الموجهة للسياسة الخارجية التي وردت في النظام الذي سبقه . ولا يزال العمل مستمراً بهذا النظام المؤقت في الفترة الانتقالية التي لم ينته أمدها بعد ، وعلى ذات الأسس المحددة للسياسة الخارجية المدونة فيه وأصبح لقطر نتيجة هذا الانفتاح أكثر من (٢٨) سفارة دائمة

---

(١٣) انظر : احمد يوسف احمد : السياسة البريطانية بعد هزيمة حزب العمال ، (السياسة الدولية ، العدد ٢٢ ، ١٩٧٠).

(١٤) د. حسن كامل : مسودة اتفاقية دبي سنة ١٩٦٨ مقدمة إلى الاتحاد ، مكتب مستشار الأمير ، وثائق حكومة قطر لاتحاد الإمارات العربية ، قصر الدوحة .

(١٥) انظر :
- د. صلاح العقاد : اتحاد الإمارات في الخليج العربي (السياسة الدولية) العدد ١٥ لسنة ١٩٦٩
- وثائق حكومة قطر حول اتحاد الإمارات العربية ١٩٦٨ ، ١٩٧١ حكومة قطر ، مكتب مستشار الأمير - الدوحة .

(١٦) انظر : مجموعة قوانين قطر - وزارة العدل ، ادارة الشئون القانونية ، المجلد الاول ، الدوحة ص ٣٩٠ .

(١٧) المذكرة التفسيرية للمرسوم رقم (١١) لسنة ١٩٦٩ بإنشاء إدارة للشئون الخارجية (في مجموعة قوانين قطر - المجلد الأول - المرجع السابق ص ٣٩١).

التوجهات المعاصرة للسياسة الخارجية في دولة قطر

وثلاث قنصليات عدا السفارات غير المقيمة والتي تغطى معظم بلدان العالم .

ومنذ عام ١٩٨٠ بدأ التعاون في منطقة الخليج يأخذ شكلاً من أشكال التنظيم السياسي الجماعي على المستوى الإقليمي . ذلك التعاون الذي اتجهت إليه هذه البلدان في تنظيم ما بينها من علاقات والذي توج بقيام مجلس التعاون الخليجي عام ١٩٨١ وما يرمى إليه من سياسات تنسيقية في مختلف المجالات ولاسيما في مجال السياسة الخارجية . مما كان له أثر على المسرح الدولي بتوجيه الأنظار إلى هذه البلدان ودراسة واقعها وسياساتها الخارجية في ضوء هذا التكتل السياسي الإقليمي . والذي يعد في نظرنا لبنة على طريق التقدم والوعي السياسي الرشيد والإدراك السليم لمتطلبات الواقع والمستقبل . وتفريعاً على هذا ينصب اهتمام دولة قطر في الوقت الحاضر على الإسهام في شتى المجالات إقليمياً وعربياً ودولياً عبر مجلس التعاون الخليجي باعتباره تنظيماً إقليمياً دولياً يرعى السياسات التنسيقية . وتعبر دولة قطر عن مواقفها من كافة القضايا في هذا الصدد من خلال التنسيق مع بقية دول المجلس .

وفي هذا الإطار فإن نشاط الدبلوماسية القطرية يتمثل فيمايلي :

١ ـ التعاون والتنسيق مع بقية دول المجلس في كافة المجالات السياسية والاقتصادية والثقافية والاجتماعية وما يتفرع عنها من أنشطة مختلفة تحقيقاً لسياسة التعاون التي يتبناها المجلس وطبقاً لما هو منصوص عليه في نظامه الأساسي .

٢ ـ الحرص على القيام بدور إيجابي في اتجاه تحقيق ذلك التعاون عن طريق حضور كافة المؤتمرات واللقاءات والاجتماعات والندوات سواء على مستوى القمة أو المستوى الوزاري أو المستويات الأخرى . والاشتراك في اتخاذ القرارات التي تتمخض عنها .

٣ ـ اتخاذ العديد من المواقف عن طريق طرح المبادرات السياسية أو الاقتصادية أو الاجتماعية أو التقدم بأوراق عمل تساهم في معالجة تلك الموضوعات[(١٨)]

ويمكن لنا أن نذكر في هذا الصدد أن أمير دولة قطر هو صاحب الفكرة المنادية بإقامة السوق الخليجية المشتركة وأول المبادرين بطرقها إيماناً منه بأنها مقدمة لخطوة سياسية أكبر في اتجاه وحدة منطقة الخليج ومازالت هذه الفكرة تجد صداها وتستحق الدرس والتمحيص ، ويمكن أن تجد تطبيقاً لها في ضوء الواقع الذي تمر به المنطقة الخليجية .

وبعد الوقوف على هذا التطور في نطاق العلاقات الخارجية نحاول تأصيل توجهات السياسة الخارجية وتطوراتها وطبقاً لما جاء في النظام الأساسي المؤقت المعدل وسياسة التنسيق القائمة بين الأسرة الخليجية عبر مجلسها التعاوني الحالي .

التوجهات المعاصرة للسياسة الخارجية في دولة قطر :

إن العوامل التي أشرنا إليها آنفا قد ساهمت في وضع إطار يمكن من خلاله صياغة سياسية خارجية ذات أهداف محددة . وثوابت واضحة ، تأخذ في اعتبارها تلك المعطيات . ومن مطالعة خطابات أمير الدولة وتصريحاته الصحفية ، وأحاديثه في كافة المناسبات بصدد مختلف القضايا والمشكلات المحلية والاقليمية والدولية نستطيع تلمس التوجهات على النحو التالي :

أولاً : التوجه الخليجي :

قد يتبادر إلى الأذهان أن التوجه القطري تجاه الخليج ، إنما هو وليد الأمس القريب . ولم تبدأ خيوطه إلا منذ العام ١٩٦٨ حيث انصرفت الجهود لاقامة الاتحاد التساعي ، كما أشرنا ، لكن هذه النظرة الضيقة فيها مجافاة للحقيقة ومغالطة لمنطقة التاريخ . فإن قطر كإمارة خليجية منذ بداية نشأتها كانت على وعي كامل بدورها في المنطقة عن طريق التلاحم بين شعبها وشعوب الخليج الأخرى . ذلك التلاحم الذي انصهر في الماضي عبر قساوة الحياة وشح الأرض وآلام البحر . فكانت تعيش مع الشعب الخليجي في هذه البقعة الجغرافية ، نفس النمط وذات المصير ، ولذلك ما إن تفجرت ينابيع الثروة البترولية في أراضيها وفاض الخير عليها حتى بادرت تلقائياً وبمعزل عن أية أغراض سياسية وبدافع من الأخوة والمشاركة الوجدانية إلى إشراك شعوب الإمارات الخليجية الأخرى في نعم هذه الثروة نتيجة حرمانها من كنوز النفط وتأخر استخراجه في بلدانها . فكان تحركها منذ منتصف الخمسينيات ببناء المدارس وفتحها وتزويدها بالمدرسين وبالكتب والمناهج على نفقتها والمساهمة كذلك في إرسال عدد من أبنائها في بعثات دراسية خارجية لاستكمال تعليمهم[(١٩)] ثم بدأ هذا التوجه صوب الخليج يتخذ منحنى آخر له مغزاه الجوهري وذلك منذ الستينيات ، وتحديداً في العام ١٩٦٤ حين طرحت قطر مبادرة تهدف إلى توحيد « العملة النقدية » في الخليج كلبنة في طريق الوحدة[(٢٠)] وليصبح لعرب الخليج

---

(١٨) انظر : النظام الأساسي المؤقت عام ١٩٧٠ (الباب الثاني).

(١٩) هناك الكثير من المسئولين القياديين الذين يشغلون مناصب رفيعة في دولة الإمارات العربية المتحدة . هم طلائع من تلقوا تعليمهم في مدارس قطر ، وأتموا تعليمهم الجامعي على نفقة الحكومة القطرية .

(٢٠) حديث صحفي لأمير قطر مع مجلة الحوادث البيروتية « فبراير ١٩٧٣ » في مجموعة الأحاديث الصحفية لأمير قطر (وزارة الإعلام ١٩٧٦).

دينارهم العربي كمنطقة تضاهي في قوتها منطقة الدولار والاسترليني[٢١]

ومنذ عام ١٩٦٨ وحتى ١٩٨١ أخذ التوجه نظرة أكثر شمولية إزاء المنطقة ، وهو توجه ذو صبغة سياسية يرتبط بوحدة المصير التي تواجهها المنطقة الخليجية ففي عام ١٩٦٨ كانت الاهتمامات تجري على قدم وساق لقيام الاتحاد التساعي كما ذكرنا. الأمر الذي برز بشكل واضح في النظام الأساسي المؤقت عام ١٩٧٠ ، حين عبر عن الإيمان بهذا التوجه ثم كان الانجاز السياسي الكبير في العام ١٩٨١ حين انشىء مجلس التعاون الخليجي كما أسلفنا .

ومنذ قيام المجلس ، وارتكازه على سياسات « التنسيق » فيما بين دوله ، والدبلوماسية القطرية طبقاً لهذا المفهوم تسير على أساس التوافق التام ، والتطابق الكامل في وجهات النظر والمواقف إزاء العديد من القضايا والمشكلات سواء الداخلية منها أو الاقليمية أو الدولية . إذ هناك ما يشبه الاجماع الواحد بصددها ، بحيث غدت السياسة الخارجية القطرية جزءاً من سياسة المجلس في اتخاذ القرار وتحديد الالتزام ، وذلك ما تؤكده نصوص البيانات الختامية التي تصدر في أعقاب مؤتمرات القمة الخليجية ، اذ تنطوي على مباديء ثابتة هي خلاصة ما يتم التوصل إليه من قرارات في شأن مسائل سياسية تهم دول المجلس طبقاً لأولوياتها في اهتمام الدبلوماسية الخليجية ، وهذا القرارات تظهر بصورة متكررة في الاجتماعات الدورية سواء على مستوى القمة أو على المستويات الوزارية الأخرى . وقد يكون من الضروري الاشارة إلى بعض هذه المسائل والقضايا للوقوف على سياسة المجلس تجاهها ، بالنظر لما لهذه القضايا من انعكاسات تؤثر على مسيرة المجلس . وتزيد من همومه ، وبالمقابل فإن حل بعضها يؤدي إلى نتائج إيجابية ، تعزز مكانة المجلس . وتعطيه القدرة على تخطي ما يعترضه من صعاب وسلبيات وتوفر له سبل التقدم توخياً للأهداف التي يرمي إليها . ويكفى أن نعرض لبعض هذه المشكلات الهامة على سبيل المثال لا الحصر ، وذلك وفق الترتيب التالي :

١ - مسألة الأمن الخليجي :

هذه المسألة هي الشغل الشاغل لدول المجلس لما ينجم عنها من تهديد للمنطقة وزعزعة للاستقرار فيها ، ولذلك فإن التصور القطري لهذا المفهوم لا يعدو أن يكون هو التصور الخليجي ذاته ومفاده أن أمن الخليج هو من مسئولية دوله وشعوبه فقط[٢٢] وأنه باستطاعة دوله تحمل هذه المسئولية . والمجلس بهذا الموقف إنما يسجل معارضته لمحاولات الدول الكبرى التدخل في شئون المنطقة ، وبالتالي إبعادها عن الصراعات الدولية بما في ذلك معارضة تواجد الأساطيل العسكرية والقواعد الأجنبية وذلك لتكون المنطقة بعيدة عن مثل هذه التوترات ابتغاء مصلحتها ومصلحة الأمن والسلام في العالم[٢٣] .

٢ - الحرب العراقية الايرانية :

تزامن نشوب هذه الحرب مع قيام المجلس ، ومنذ اندلاعها وهي تحتل مكان الصدارة في سلم أولويات المجلس حتى باتت تشكل الهاجس الأكبر لهذه الدول ، خاصة بعد مالوحظ أن هذه الحرب لم تعد محصورة في دائرتها بين البلدين وإنما امتدت آثارها لتشمل بلداناً خليجية أخرى . مما يجعل الأمن والاستقرار في المنطقة عرضة للخطر ، كالاعتداء على الناقلات البترولية في الخليج (حرب الناقلات) وتفجير الألغام في مياهه وتلويثه ببقع الزيت والتهديد بإغلاق مضيق هرمز في وجه الملاحة ، هذا فضلاً عما تسببه هذه الحرب من نتائج ضارة على الأوضاع الداخلية ، من حوادث عنف وتفجيرات واغتيالات تؤدي بالطبع إلى إشاعة جو من الفوضى واضطراب الاستقرار والأمن الداخلي[٢٤] وكل هذه العوامل تجعل دول

---

(٢١) بالفعل ابرمت اتفاقية في العام ١٩٦٥ بين كل من قطر والبحرين والإمارات الخليجية الأخرى لإصدار عملة واحدة ، ولكن اعترضتها صعاب جمة ، مما دفع بكل من قطر ودبي لإصدار نقد خاص بهما حسب الاتفاقية المبرمة بينهما في عام ١٩٦٧ ، ثم أصبح لكل من قطر ودبي النقد الخاص مهما بعد استقلال قطر وانضمام دبي إلى دولة الإمارات العربية المتحدة .

والأمل كبير في أن يحقق مجلس التعاون الخليجي هذا الحلم الذي يراود الشعوب الخليجية حتى يكون للخليج نقد واحد خاص به . ونحسب أن الدراسات جادة في هذا الصدد وفق إطار سياسة التنسيق التي يهدف إليها المجلس للوصول بدوله إلى التكامل والاندماج .

(٢٢) تعدد هذه المسألة من المسائل الجوهرية التي تطغي على اهتمامات المجلس وآية ذلك هو تكررها في كل مؤتمرات القمة والمؤتمرات الأخرى . حتى تلك التي تناقش الموضوعات الفنية - (انظر وقائع مؤتمرات القمة الخليجية الأول والثاني والثالث والرابع الاجزاء ١ و ٢ و ٣ و ٤) في وثائق مجلس التعاون لدول الخليج العربية . إعداد وكالة الانباء القطرية - وزارة الاعلام - ١٩٨٣ - ١٩٨٤ مطابع الدوحة الحديثة .

(٢٣) للوقوف على مفهوم الأمن الخليجي بكل ابعاده طالع :

أ - د. يحيى حلمي رجب : مجلس التعاون لدول الخليج العربية رؤية مستقبلية دراسة قانونية سياسية اقتصادية مكتبة دار العروبة للطباعة والنشر ، الكويت ، الطبعة الأولى ١٩٨٣

ب - نص الحديث الصحفي لأمير قطر لصحيفتي لموند الفرنسية بتاريخ ٧٥/١٠/٢٩ ص ٩٦ وصدى الأسبوع البحرينية العدد ٢٩٨ بتاريخ ٧٦/٦/٢٤ (مجموعة الاحاديث الصحفية لأمير قطر) مرجع سابق ص ٨٤

جـ - د . اسماعيل صبري مقلد : امن الخليج والأبعاد الاستراتيجية والسياسية ، مجلة السياسة الدولية ، العدد ٧٠ اكتوبر ١٩٨٣م ، ص ٢١٩ وما بعدها

د - د. محجوب عمر : أمن الخليج والصراع الاسرائيلي ، مجلة المستقبل العربي ، العدد ٣٠ ، ١٩٨١ ، مركز دراسات الوحدة العربية ، بيروت ، لبنان .

(٢٤) نأخذ على سبيل المثال حوادث التفجيرات الأمنية التي حدثت في الكويت منذ عامين وما ادت إليه من تفجير بعض المنشئات البترولية وبعض المصالح ، وكذلك محاولة الاعتداء على موكب امير الكويت وقبلها ما جرى منذ ثلاث سنوات في البحرين عن محاولة قلب النظام وكل هذه انعكاسات للحرب العراقية الإيرانية .

التوجهات المعاصرة للسياسة الخارجية في دولة قطر

المجلس أول المتضررين منها وتفسح المجال لتدخلات القوى الخارجية[25] ولهذا حرص المجلس منذ لحظة نشوب الحرب على انتهاج سياسة قوامها مايلي :

١ ـ مناشدة الطرفين الإسلاميين المتحاربين وقف اطلاق النار فوراً .

٢ ـ دعوة الدولتين إلى الجلوس على مائدة المفاوضات لتحقيق تسوية عادلة تحفظ حقوقهما .

واهتداء بهذه السياسة كان تحرك المجلس بكافة السبل لاحتواء هذه الحرب ، وبذل قصارى الجهد لإنهائها بالطرق السلمية ، باعتبار أن طرفي النزاع ينتميان كما هو معروف إلى المجموعة الإسلامية واعتبار دول الخليج كذلك الأقدر على تفهم طبيعة منازعات المنطقة حتى تبقى داخل إطارها الاقليمي نأيا بها عن التدخل وجلب التوتر . ومن هنا نشطت الدبلوماسية الخليجية في هذا الإطار متبعة خطاً واضحاً يساهم إيجابياً في إنهاء هذا النزاع يتمثل فيمايلي :

١ ـ تأييد الجهود المبذولة في سبيل إيقاف هذه الحرب على كافة الأصعدة سواء منها مايتم في إطار المنظمة الدولية أو جامعة الدول العربية أو منظمة المؤتمر الإسلامي ، أو حركة عدم الانحياز .

٢ ـ القيام بمبادرات تستهدف الوساطة وبذل المساعي الحميدة من خلال التوجهات العامة للمجلس والقيام بزيارات متكررة على أعلى المستويات للبلدين[26] لسماع وجهات النظر وعرض تصورات الحل مع الاستعداد مادياً ومعنوياً لتنشيط قنوات الاتصال الدبلوماسي مع كافة المنظمات الدولية والدول ذات العضوية الدائمة في مجلس الأمن لوضع نهاية مشرفة لهذه الحرب ، بعد ما أصبحت مصدراً لإهدار الطاقات وتدمير الاقتصاد ، وخراب العمران في البلدين بوجه خاص ودول المنطقة بوجه عام . وقد استمرت جهود دول المجلس قائمة ومستمرة بشأن هذه الحرب حتى تم مؤخرا وفي شهر يوليو ١٩٨٨ الماضي توصل البلدين إلى اتفاق لوقف اطلاق النار وقبول التفاوض في اطار الأمم المتحدة .

إن انتهاء هذه الحرب بلا شك من شأنه أن يمهد السبيل لتسوية النزاع الذي سيساهم بصورة فعلية في استقرار المنطقة وإزالة عقبة كبرى أمام طريق نهضتها ومستقبلها .

٣ ـ قضية الشرق الأوسط والقضية الفلسطينية :

تسعى دول مجلس التعاون من خلال قضية الشرق الأوسط إلى أن يتم تسوية المسألة الفلسطينية التي تعتبر جوهر تلك القضية تسوية عادلة ومنصفة تراعي الحقوق وقواعد الشرعية الدولية ، وتتلخص سياسة مجلس التعاون تجاه هذه القضية فيمايأتي :

١ ـ الدعم المطلق لكل الجهود المؤيدة لنضال الشعب الفلسطيني من أجل استرداد وطنه وتقرير مصيره وإنشاء دولته المستقلة على أرضه ومساندة كل جهد يبذل في هذا الاتجاه سواء على الصعيد العربي أو الإسلامي أو الدولي ، وفي سبيل تحقيق هذا المطلب تدعم دول المجلس الثورة الفلسطينية مادياً ومعنوياً ، وبكافة الوسائل[27] .

٢ ـ التأكيد على انسحاب إسرائيل الكامل من جميع الأراضي المحتلة بما فيها القدس الشريف وازالة المستعمرات الاسرائيلية المقامة على الأراضي العربية باعتبار أن تنفيذ هذه الشروط يكفل الحل العادل للقضية الفلسطينية وما يستتبع ذلك من توطيد السلام الكامل في الشرق الأوسط .

وتدليلاً على هذا ، أيدت دول المجلس مبادرة الملك فهد التي طرحها في مؤتمر فاس بما سمى « مشروع السلام العربي » لتشكل قواعد للسلام الشامل في المنطقة ، وبلورة هذه القواعد إلى موقف موحد يكسبها بعدا وغطاء خليجياً من خلال موافقة دول المجلس على ما جاء فيها لتحقيق تسوية نهائية مشرفة ومقبولة[28] وتتحرك الدبلوماسية الخليجية على أساس من هذه المبادرة سيما بعد أن حازت على التأييد في المحافل العربية والدولية .

٤ ـ القضية اللبنانية :

نالت هذه القضية ايضاً نصيباً من

(٢٥) في هذا المجال نشير إلى محاولات بعض الدول الكبرى كبريطانيا وأمريكا لتامين سلامة ناقلات البترول برفع الاعلام البريطانية والأمريكية عليها ، ثم إقدام امريكا على ضرب المنشئات الإيرانية كرد فعل على عدم استجابة إيران للجهود السلمية الدولية وعدم رضوخها لما اتخذ من قرارات ومناشدات بشأن وقف هذه الحرب .

(٢٦) نذكر على سبيل المثال ما قامت به كل من الكويت ودولة الإمارات العربية ، نيابة عن المجلس ، من جهود وساطة ومساع تمثلت في زيا رة وزيري خارجية البلدين لكل من العراق وإيران (انظر البيان الختامي للدورة الرابعة للمجلس الاعلى لمجلس التعاون المنعقد بالدوحة بتاريخ ١٩٨٣/١١/٩) . (وثائق مجلس التعاون لدول الخليج العربية ـ الجزء الثالث).

(٢٧) نذكر هنا ان السعودية والكويت وهما عضوان في مجلس التعاون أختيرا ضمن اللجنة السباعية العربية التي شكلها مؤتمر القمة في المغرب منذ ثلاث سنوات للاتصال بالدول ذات العضوية الدائمة في مجلس الأمن لشرح وجهة نظر الجانب العربي ، ومتابعة الجهود المبذولة لحل مشكلة الشرق الأوسط .

(٢٨) انظر مبادرة الملك فهد (مشروع السلام العربي) في مؤلف د . يحيى حلمي رجب : مجلس التعاون لدول الخليج العربية رؤية مستقبلية ، مرجع سابق ، ص ص ١٩٢ ـ ١٩٣ وكذلك تصريح وزير خارجية السعودية بشأن هذه المبادرة في (وثائق دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية) الجزء الثالث .

جهود المجلس باعتبارها قضية عربية لها انعكاساتها الخطيرة وخاصة أن لبنان مازال يعيش محنتها ، وقد اتخذ المجلس موقفاً من هذه القضية يقضي بالتأييد التام للبنان والمحافظة على سلامته واستقلاله ووحدة أراضيه . ورفض أي شكل من أشكال التقسيم فيه ودعوة الأطراف المتنازعة فيه إلى الحوار البناء والوفاق الذي يحفظ لكافة الطوائف فيه حقوقها . وكذلك المطالبة بالانسحاب الفوري وغير المشروط من كافة الأراضي اللبنانية . ودعم كافة القرارات الدولية الصادرة بشأن المسألة اللبنانية .

ومما تجدر الاشارة إليه أن دول المجلس وبصفة خاصة السعودية والكويت وقطر والإمارات العربية قد كان لها موقف إيجابي بصدد القضية اللبنانية تمثل فيمايلي :

١ ـ المساهمة المادية وذلك بتمويل قوات الردع العربية العاملة في لبنان التي أوكل إليها مؤتمري القمة العربي في الرياض والقاهرة عام ١٩٧٦ امر وقف القتال بين فرقاء النزاع في لبنان .

٢ ـ الاشتراك الفعلي في قوات الردع العربية بقوات من السعودية والإمارات إلى جانب القوات العربية الأخرى .

٣ ـ الاشتراك في اللجنة الرباعية التي شكلها مؤتمري القمة العربي عام ١٩٧٦ لمساعدة الحكومة اللبنانية في حل الأزمة حيث ضمت في عضويتها كلا من السعودية والكويت ممثلتين بسفيريها في بيروت . ثم الاشتراك كذلك في لجنة المتابعة على مستوى الوزراء (ضمت وزيري خارجية السعودية والكويت كذلك) .

٥ ـ قضية أفغانستان :

نظراً لما يشكله الوضع في أفغانستان من مخاطر على أمن الخليج واستقلال دولة ، والسلام العالمي ، فقد اتخذت مؤتمرات القمة الخليجية قرارا بإدانة الغزو السوفيتي لأفغانستان وبانسحاب القوات السوفييتية من أفغانستان فوراً [٢٩]

ثانياً : التوجه العربي :

هذا المبدأ من المبادىء الحتمية التي تؤمن بها قطر في سياستها الخارجية انطلاقاً من حتمية انتمائها إلى الأمة العربية وأن قادتها وشعبها من صميم العروبة تشدهم إليها أوثق الروابط ويخوضون معاركها بتضحية وبسالة ما وسعهم ذلك . ولقد جاءت المادة الأولى من الباب الأول من النظام الأساسي المؤقت المعدل صريحة وواضحة تنص على أن قطر دولة عربية مستقلة وعلى أن لغتها الرسمية هي اللغة العربية ، وفي الباب الثاني نصت الفقرة (جـ) على ايمان الدولة بأخوة العرب جميعاً والعمل على توثيق ـ الروابط والتضامن مع الشقيقات العربيات والسعي لتدعيم وحدة الأمة العربية والمساندة بكل قواها في أي جهد مشترك لخدمة القضايا والمصالح العربية كما تؤيد الدولة تأييداً كاملاً جامعة الدول العربية وما تسعى إليه من أهداف من خلال ميثاقها[٣٠] . وبالرغم من عدم فعالية الدور الذي تقوم به الجامعة والتي تعتبر من أسباب عجزها وتقصيرها في أداء رسالتها فإن قطر ترى من منطلق سياستها التنسيقية مع دول مجلس التعاون ضرورة أن يتعزز دور الجامعة وأن تكون هناك جدية في تنفيذ قراراتها كي تصبح منظمة اقليمية قادرة على حل مشاكل دولها واستيعابها في اطار يخدم الأمة العربية . ويعطي دولها وزناً أكبر في المحافل الدولية بما يؤمن لها سلوك الطريق الذي يحقق انتصاراً لقضاياها .[٣١]

ثالثاً : التوجه الإسلامي :

إن هذا التوجه طبيعي وحتمي بحكم كون قطر دولة إسلامية دينها الإسلام والشريعة الإسلامية هي المصدر الرئيسي للتشريع كما ينص الدستور . ولقد سعت الدولة جاهدة منذ انبلاج عهد الاستقلال إلى إرساء قواعد أساسية واضحة تجاه الدول الإسلامية تساند من خلالها الجهد الإسلامي . وتناصر القضايا الإسلامية وتقف معها في المحافل الدولية وتحقيقاً لهذا الغرض سارعت قطر إلى الانضمام للأمانة العامة الإسلامية في جدة وصدر المرسوم رقم (١٤١) عام ١٩٧٢ بالمصادقة على ميثاق التضامن الإسلامي ، وقد وقفت دولة قطر ان على صعيد مؤتمرات القمة الإسلامية أو على صعيد مؤتمرات وزارة خارجية الدول الإسلامية أو على صعيد المحافل الدولية في الأمم المتحدة ومنظماتها المتخصصة مواقف إيجابية تجاه بعض القضايا الإسلامية كقضية مسلمي الفلبين وقضية الثوار في أريتريا والحرب العراقية الايرانية ومساندة المجاهدين الأفغان . وتلتقي سياستها تجاه القضايا الإسلامية مع سياسات دول المجلس على قواسم مشتركة باعتباره تنظيماً إسلامياً كذلك .

رابعاً : عدم التدخل في الشئون الداخلية للدول الأخرى :

هذا المبدأ تواتر به عرف الدول ، وجاء النص عليه صريحاً في ميثاق الأمم المتحدة وسائر المواثيق الدولية ، وكذلك ميثاقي جامعة الدول العربية ومجلس التعاون الخليجي وقد أبرزها المشرع القطري في الفقرة (هـ) من المادة (٥) من الباب الثاني من النظام الأساسي المؤقت ذلك أن أية دولة لها الحرية في أن تختار نظام الحكم وشكله الذي ترغب أن تعيش في ظله وكذلك اختيار النظام الاقتصادي الذي تود أن تنطوي تحته طبق للظروف الملائمة لها ، دونما اجبار على قبول نظام معين ومما لاريب فيه أن تطبيق هذا المبدأ يؤدي إلى

(٢٩) هناك الكثير من القضايا والمشكلات الدولية التي اتخذ المجلس حيالها القرارات المناسبة على ضوء المبادىء الواردة في المواثيق الدولية ولكننا اثرنا ايراد هذه القضايا الجوهرية التي تقرر إلى حد ما سياسة المجلس تجاهها في النظر والتطبيق .

(٣٠) راجع البابين الأول والثاني من النظام الاساسي المؤقت المعدل .

(٣١) راجع د . يوسف عبيدان : المؤسسات السياسية في دولة قطر . مرجع سابق ص ٩٥ .

التوجهات المعاصرة للسياسة الخارجية في دولة قطر

ازدياد رقعة التعاون والمحبة واتساع نطاقات دائرة الألفة بين الأنظمة والشعوب بعضها بالبعض . ويشيع في الجو الدولي نوعاً من الطمأنينة بعيداً عن التوترات والاضطرابات فضلاً عن ازدهار العلاقات بين الدول (٣٢)

خامساً : الحياد الايجابي :

منذ ان برزت فكرة الحياد الايجابي وعدم الانحياز والدول تتسابق إلى اعتناقها حال حصولها على استقلالها وتعلنها صراحة . بحيث غدت هذه المجموعة ذات وزن واهمية بسبب تزايدها العددي سنة بعد سنة ولاسيما في أعقاب انحسار موجة الاستعمار والتبعية وذلك توسيعاً لرقعة العالم غير المنحاز وتضييقاً لرقعة البلاد المنحازة عن طريق عدم الارتباط بالأحلاف العسكرية[٣٣] ولهذه المجموعة من الدول مبادىء وأهداف تتعلق بإشاعة السلام والاحترام المتبادل وعدم الدخول في أحلاف عسكرية . وفض المنازعات بالطرق السلمية وإقامة العلاقات على أساس العدل والمساواة بين الدول في ظل أحكام القانون الدولي مما يخفف من حدة التوترات العالمية .

وبهذا المعنى صاغ المشرع القطري في صلب المادة(٥) من النظام الأساسي المؤقت ، هذه الالتزامات والأحكام إيماناً منه بسياسة الحياد وبدورها في تجنيب الدول الصغرى من الانجذاب إلى محاور الكتل المتصارعة وفي إكساب الدول الصغري المرونة والاستقلال في اتخاذ القرارات التي تتلاءم مع مصالحها القومية . وكان لقطر السبق في الانضمام لهذه المجموعة منذ حصولها على استقلالها وما برحت منذ انضمامها تحرص على حضور كل الاجتماعات والمداولات التي تعقدها هذه المجموعة . ولعل في معارضتها لسياسة الأحلاف والتكتلات العسكرية ما يدعم موقفها من هذه السياسة .

سادساً : الايمان بالمبادىء والمواثيق الدولية (مبادىء الأمم المتحدة) :

نصت الفقرة (هـ) من المادة (٥) من الباب الثاني من النظام الاساسي المؤقت على مايأتي :

« تعتنق الدولة مبادىء ميثاق الأمم المتحدة التي تهدف إلى تدعيم حق الشعوب في تقرير مصيرها ، وانماء التعاون الدولي لخير البشرية جمعاء ، واشاعة السلام والأمن في أرجاء العالم . والتزام الدول بفض خلافاتها بالطرق السلمية واقامة علاقاتها فيما بينها . على اساس العدالة والمساواة في ظل أحكام القانون الدولي ..»

وواضح من هذه الفقرة تمسك الدولة المطلق بمبادىء وأهداف هذه المنظمة التي ترسم قواعد العلاقات بين الأسرة الدولية ويكفل تطبيقها تطبيقا صحيحا استتباب الأمن واستقرار السلام في أرجاء العالم . اذ هي تشكل في اعتقادنا أداة فعالة لازالة أسباب التوتر الدولي وخلق التقارب بين الشعوب والدول .

ولقد اتيح لنا أن نرقب عن كثب قبول وانضمام قطر إلى الأمم المتحدة في أعقاب الاستقلال عام ١٩٧١ وعند تقديم الطلب[٣٤] . فلقد لقى هذا الطلب قبولاً لدى الدول الأعضاء الدائمين في مجلس الأمن . إذ قرر مجلس الأمن إحالة التوصية للجمعية العامة موصياً بالقبول نظرا للالتزام المسبق لمبادىء المنظمة الدولية وأهدافها في وقت لم تكن الدولة قد حصلت فيه بعد على الاستقلال بالنص على ذلك صراحة في نظامها مما كان له الأثر الحسن من قبل الدول الاعضاء في مجلس الأمن وكان موضع اشادة من بعض المندوبين . فقد جاء على لسان ممثل الأرجنتين عند نظر طلب الانضمام انه « ليس من الأمور العادية أن يعتنق بلد قبل استقلاله التام وقبل انضمامه للأمم المتحدة مبادىء هذه الهيئة على النحو الذي قرره النظام الأساسي القطري في حكم من أحكامه بعبارات دقيقة ». ومن نقطة الانطلاق هذه . تستطيع الهيئة أن تتأكد من تعاون قطر معها تعاوناً ممتازاً في القيام بنشاطاتها تحقيقاً لغاياتها . كما قرر ممثل بلجيكا مايلي : **« اعتقد انني اعبر عن راي جميع اعضاء مجلس الأمن اذ اعرب عن رجائي أن تحتذى الدول التي تظفر باستقلالها حذو قطر في وضع نظامها الأساسي »[٣٥]**

وفي اعتقادنا أنه ليس من قبيل المبالغة القول أن سلوك قطر السياسي منذ الاستقلال وحتى الآن ومواقفها الواضحة من المشاكل والأزمات الاقليمية والدولية تمثل تجسيداً فعلياً لمبادىء هذه المنظمة . فالتزاماً بهذا الميثاق الدولي ، سارت قطر على هدى سياسة الانفتاح وباقصى الحدود على دول العالم بصفة عامة . وعلى دول العالم الثالث بصفة خاصة والعمل على توسيع العلاقات الدبلوماسية مع دول

---

(٣٢) **غالباً ما ينص على هذا المبدأ في البيانات المشتركة التي تصدر عادة في أعقاب الزيارات التي يقوم بها رؤساء دول مختلفة لقطر . انظر على سبيل المثال البيان المشترك لزيارة الرئيس الفنزويلي لقطر في شهر مايو ١٩٧٧ . وكذا البيان المشترك عن زيارة رئيس جمهورية تشاد** فرانسواتومبال باي في ابريل ١٩٧٢ ـ مكتب ستشار دولة قطر ـ قصر الدوحة .

(٣٣) د. بطرس غالي ود . محمد خيري عيسى : المدخل في علم السياسة . دار الانجلو المصرية ١٩٦٧ الطبعة الخامسة ، ص ٣٥٣ .

(٣٤) كنا ضمن الوفد القطري الذي سافر إلى نيويورك لتقديم طلب الانضمام وذلك في سبتمبر ١٩٧١ .

(٣٥) د. حسن كامل : المحاضرة الثانية عن دور التشريع في النظام الإداري ، دورة الإدارة العامة الدوحة ١٩٧٤ .

العالم[٣٦] إيماناً راسخاً منها بوجوب كسب صداقة الشعوب والدول على اختلاف نظمها السياسية والاقتصادية من أجل التقارب ، والتفاهم بين أطراف المجتمع الدولي . ورفض استخدام منطق القوة لحل الخلافات في أية منطقة من العالم ، واللجوء إلى الأساليب الدبلوماسية الهادئة والاتصالات المباشرة لحل المنازعات بين الدول ، مع تأييد حق تقرير المصير لكل الشعوب ومحاربة الاستعمار ودعم حركات التحرر في العالم وشجب التمييز العنصري بكافة صوره وأشكاله مما يعد ترجمة صادقة لمبادىء ميثاق المنظمة الدولية .

٦ ـ ختـــام :

وفي ختام بحثنا نرى أن توجهات السياسة الخارجية لدولة قطر يظهر فيها التعبير الموضوعي عن القواعد والأسس العامة السابقة . فدولة قطر أصبحت الآن عضواً بارزاً وفعالاً في أسرة مجلس التعاون لدول الخليج العربي والمنظمات المنبثقة عنها . علاوة على كونها عضواً في جامعة الدول العربية وفي منظمة الأمم المتحدة ومنظماتها ووكالاتها المتخصصة .

كما أنها تعبر عن انتمائها الإسلامي من خلال العضوية النشطة في المؤتمر الإسلامي ، ومؤتمرات القمة الإسلامية فوق كونها من دول عدم الانحياز .

ومن هذا المنطلق فإن السياسة العامة لدولة قطر في تقديرنا يبرز فيها التوجه الوطني الذي لا يتجاهل مكانة الدولة وتراثها الخليجي والعربي والإسلامي . وهي اذ تعي جيداً واقعها كدولة صغيرة في هذا المجتمع الكبير الذي تتحكم في مصيره الدول الكبرى . فـإنها تؤمن أنه باستطاعتها أن تكون طرفاً فعالاً في المجتمع الدولي بإرادتها المستقلة وبالتنسيق مع الدول الخليجية زميلاتها في مجلس التعاون أولاً ثم مع الدول العربية إن أمكن ، وهي مؤهلة للقيام بمثل هذا الدور نظرا لتوفر مرتكزات ذاتية تتمثل في إمكاناتها الاقتصادية ووضوح نهجها السياسي الكفيل بتمكينها من التحرك بفاعلية أكثر في المرحلة المقبلة .

د . يوسف محمد عبيدان

مراجـــع البحـــث

أولاً: المراجع العربية :

١ ـ المؤلفات

١ ـ د. بطرس غالي ود. محمود خيري عيسى المدخل في علم السياسة ، الطبعة الخامسة ، ١٩٧٦ ـ القاهرة .

٢ ـ د. جمال زكريا قاسم : الخليج العربي ، دراسة لتاريخه المعاصر ١٩٤٥ ـ ١٩٧١ المنظمة العربية للتربية والثقافة والعلوم ـ القاهرة ١٩٧٤ .

٣ ـ حكومة قطر: وثائق حكومة قطر لاتحاد الإمارات العربية ١٩٦٨ ـ ١٩٧١ ، حكومة قطر ، مكتب مستشار الأمير ـ قصر الدوحة .

٤ ـ د. طعيمة الجرف : نظرية الدولة والأسس العامة للتنظيم السياسي ، مكتبة القاهرة الحديثة ـ القاهرة ١٩٦٤ .

٥ ـ د. فاضل زكي محمود : السياسة الخارجية وأبعادها في السياسة الدولية ، مطبعة شفيق ، بغداد ، الطبعة الأولى ١٩٧٥ .

٦ ـ د. محمد كامل ليلة : النظم السياسية ، الدولة والحكومة ، دار الفكر العربي ، القاهرة ١٩٧١ .

٧ ـ مجموعة قوانين قطر ١٩٦١ ـ ١٩٧٥ ، وزارة العدل ، ادارة الشئون القانونية ، المجلدات رقم ١ و ٢ و ٣ .

٨ ـ وزارة الإعلام ، وكالة الانباء القطرية ، وثائق مجلس التعاون لدول الخليج العربية ، الأجزاء الأولى ، الثانية ، الثالثة ، الرابعة ـ مطابع الدوحة الحديثة الدوحة ١٩٨٣ .

٩ ـ وزارة الإعلام : مجموعة خطب امير قطر ١٩٧٦ ، إدارة المطبوعات والنشر ، والدوحة ١٩٧٦ .

١٠ ـ وزارة الإعلام : الأحاديث الصحفية لأمير قطر ، إدارة المطبوعات والنشر الدوحة ١٩٧٦ .

١١ ـ د. يوسف محمد عبيدان : المؤسسات السياسية في دولة قطر ، بيروت ، ١٩٧٩ .

١٢ ـ د. يحيى حلمي رجب : مجلس التعاون لدول الخليج العربية ، رؤية مستقبلية ، دراسة قانونية سياسية اقتصادية . مكتبة العروبة للنشر والتوزيع ـ الكويت ـ الطبعة الأولى ١٩٨٣ .

(٣٦) ولعل الاتفاق الذي تم مؤخراً في يوليو ١٩٨٨ بشأن تبادل التمثيل الدبلوماسي بين كل من قطر والاتحاد السوفيتي ، وبينها وبين الصين الشعبية قبل ذلك ما يعكس بوضوح مبدأ الانفتاح ويعزز من دوره .

٢ ـ الابحاث والمقالات :

١ ـ د. اسماعيل صبري مقلد : امن الخليج والأبعاد الاستراتيجية والسياسية ، مجلة السياسة الدولية ـ العدد ٧٠ ـ اكتوبر ١٩٨٢ .

٢ ـ د. احمد يوسف أحمد : السياسة البريطانية بعد هزيمة حزب العمال ، السياسة الدولية العدد ٢٢ ـ ١٩٧٠ .

٣ ـ د. حُسين محمد البحارنة : التطورات القانونية والدستورية في دول الخليج (محاضرة القيت في الدورة الدبلوماسية الثالثة ، وزارة خارجية الكويت ١٩٧٢ ، مطابع حكومة الكويت .

٤ ـ د. حسن كامل : دور التشريع في النظام الإداري في قطر . محاضرة القيت في دورة الادارة العامة . وزارة التربية والتعليم ـ الدوحة ١٩٧٤

٥ ـ د. صلاح العقاد : اتحاد الإمارات في الخليج العربي . مجلة السياسة الدولية . العدد ١٥ لسنة ١٩٦٩ .

٦ ـ د. محجوب عمر : الأمن والصراع الاسرائيلي ، مجلة المستقبل العربي ، العدد ٣٠ لسنة ١٩٨٢ .

المراجع الأجنبية

1. Al Baharna H. Mohammad Legal Status of the Arabian Gulf States, Second Edition, Beirut, Library of Lebanon, Beirut 1975.
2. Mc Cord, William M.-The Case for Pluralism (in Frank Tachau, Ed. The Developing Nations. What Path to Modernization? New York, Dodd Mead and Company, 1972.
3. Mansfield, Peter - the Arabs Penguin Books LTD, Harmond Sworth Middlw Sex England, 1980.
4. Ramahi, Seif A. El Wady - Economics and Political evolution in the arabian Gulf States, New York, Carlton Press Inc, 1973.
5. Zahlan Rose Marie Said - the Creation of Qatar Croom Helm, London 1979.

الاستثمار في التدريب وأثره على الإنتاجية

إعداد
د. م./ محمد عبد السلام الحسينى
خبير بوزارة القوى العاملة والتدريب

١- مقدمة :

تواجه الدول النامية مشاكل عديدة تأتى فى مقدمتها المشكلة السكانية وقوة العمل والإنتاجية ، وهى فى سبيل مواجهة تحديات التنمية الاقتصادية والاجتماعية تسعى بكل إمكاناتها إلى الاستفادة من الطاقات البشرية المتاحة بحيث تتحول من عبء على مواردها المادية إلى طاقة قادرة على زيادة الإنتاج والإنتاجية ودعم موازناتها ، والتطلع إلى تحقيق الوفرة ولا سبيل إلى ذلك أفضل من التعليم والتدريب .

وفى جمهورية مصر العربية حظيت قضايا السكان وقوة العمل والإنتاجية باهتمام الدارسين والمسئولين منذ أكثر من ربع قرن مضى ، وبذلت جهود شتى فى سبيل تأهيل قوة العمل وتزويدها بالتعليم عن طريق التوسع فى معاهده وجامعاته ومنشآته المختلفة ، ونشر مراكز التدريب المختلفة على طول البلاد وعرضها لخلق أجيال متتالية من العمالة الفنية الماهرة لسد احتياجات الاقتصاد القومى وتصدير الفائض إلى أسواق العمل الخارجية ، خدمة لدور مصر القومى فى المنطقة العربية .

وبالرغم من ضخامة الجهود المبذولة فى هذا المجال فلا يزال هناك الكثير المطلوب إنجازه لتحقيق التنمية البشرية الكاملة ، والوصول بالإنتاجية إلى مستويات مقبولة عالمياً .

٢ - حجم المشكلة وأبعادها :

فيما يلى بعض المؤشرات التى توضح حجم المشكلة وأبعادها .

[٢ - ١] الزيادة السكانية :

التعدادات	السكان داخل الجمهورية		
	عدد السكان	الزيادة العددية	معدل النمو السنوى
١٩٦٠	٢٦,٠٨٥٣٢٦	٣,٩٩٠٥٣٢	٢,٥٤
١٩٦٦	٣٠,٠٧٥٨٥٨	٦,٥٥٠٣٤٦	١,٩٠
١٩٧٦	٣٦,٦٢٦٢٠٤	١١,٥٧٨٨٤٥	٢,٨
١٩٨٦	٤٨,٢٠٥٠٤٩		

جدول رقم [١]
مقارنة أعداد السكان فى تعدادات ١٩٦٠ إلى ١٩٨٦ «١»
بدون إضافة المتواجدين بالخارج

اتجه عدد السكان فى مصر إلى التزايد بصورة كبيرة مما أدى إلى عرقلة جهود التنمية حيث بلغ إجمالى عدد السكان داخل حدود الجمهورية عام (١٩٨٦) (٤٨,٢٠٥٠٤٩) نسمة الجدول رقم (١) ، كما لوحظ أن معدل التزايد السكانى يقترب من ٣٪ سنويا ، وبالتالى توضح نتائج الاسقاطات السكانية حتى عام (٢٠٠٠) أن تعداد سكان مصر سيتراوح بين (٦٨,٩) مليون نسمة و(٧٣,٩) مليون نسمة .

وطبقا للمتغير المتوسط فمن المتوقع أن يبلغ سكان مصر فى مطلع القرن الواحد والعشرين نحو (٧١,١) مليون نسمة .

وإذا أخذنا بالفرض الأقل فإن إجمالى السكان فى مصر حينئذ سيتجاوز (٦٧) مليون نسمة وفى مواجهة الإنفجار السكانى فى ضوء هذه المؤشرات فإنه يلزم زيادة حجم الإنتاج القومى بأكثر من الضعف وإيجاد فرص عمل منتجة لامتصاص الداخلين الجدد فى قوة العمل .

الإستثمار فى التدريب

[٢ - ٢] قوة العمل المتوقعة :

لكى يتضح حجم فرص العمل المطلوبة نستعرض فيما يلى بعض المؤشرات الخاصة بنمو قوة العمل (٦ سنوات فاكثر) حيث يتضح من الجدول رقم (٢) مايلى

البيان	ذكور	إناث	جملة	النسبة المئوية للإناث
يعمل	١٠٤١٦	١٢٥٠	١١٦٦٦	١٠,٧
متعطل	١١٥٩	٨٥٢	٢٠١١	٤٢,٤
الجملة	١١٥٧٥	٢١٠٢	١٣٦٧٧	١٥,٤

جدول رقم [٢]
قوة العمل حسب النوع للسكان [٦ سنوات فاكثر] طبقا التعداد (١٩٨٦) ٢٠.
العـــدد بالالاف

(أ) تمثل قوة العمل نسبة (٢٨,٤٪) من إجمالى السكان عام (١٩٨٦) ، وإن ما يعمل من قوة العمل يمثل (٨٥,٣٪) من إجمالى قوة العمل ، منها (٨٩,٣٪) ذكور ، (١٠,٧٪) إناث ومنه يتضح انخفاض نسبة مساهمة الإناث فى قوة العمل .

(ب) إن نسبة المتعطلين من إجمالى قوة العمل تمثل (١٤,٧٪) منها (٥٧,٦٪) ذكور ، (٤٢,٤) إناث .

(جـ) إن نسبة قوة العمل من الإناث (يعمل - متعطل) تمثل (١٥,٤٪) فى حين أن هذه النسبة من الذكور تمثل (٨٤,٦٪) ، ومنه يتضح انخفاض نسبة قوة العمل من الإناث رغم أن نسبة الإناث من جملة السكان طبقا لتعداد (١٩٨٦) حوالى (٤٨,٩٪) طبقا لما ورد بالنتائج الأولية لتعداد (١٩٨٦) مما يستدعى العمل على رفع نسبة مساهمة الإناث بقوة العمل حتى يتحول جزء من السكان مستهلك إلى منتج يضيف قيمة للناتج القومى .

وتشير تقديرات وزارة القوى العاملة والتدريب من خلال الدراسة التى أعدتها عام (١٩٨٤) حول عمل المرأة فى المستقبل إلى الاحتمالات الكبيرة لتزايد نسبتهن فى المستقبل حتى عام (٢٠٠١) جدول رقم (٣) ومنه يتضح أن :

(أ) بلغ إجمالى قوة العمل عـام (١٩٨٦) نحو (١٣,٦٧٧) مليون من بينهم (٢,١٠٢) مليون من الإناث .

(ب) توضح إسقاطات قوة العمل أنها سوف تصل إلى نحو (٢٠,٣٦٩) مليون فرد عام (٢٠٠١) منها (٣,٣٩٥) مليون من الإناث .

السنة	١٩٨٦	١٩٩١	١٩٩٦	٢٠٠١
اجمالى قوة العمل	١٣٦٧٧	١٦٢٣٩	١٨١٤٦	٢٠٣٦٩
عدد الذكور المتوقع	١١٥٧٥	١٤٠٣٣	١٥٤٢١	١٦٩٧٤
النسبة المئوية	—	٨٦,٤	٨٤,٩٨	٨٣,٣٣
عدد الإناث المتوقع	١١٠٢	٢٢٠٦	٢٧٢٥	٣٣٩٥
النسبة المئوية	—	١٣,٦	١٥,٢	١٦,٦٧

جدول رقم [٣]
بيانات عن عمل المرأة فى المستقبل [العدد بالالاف] "٣٠".

يتضح مما سبق أن هناك طاقة بشرية يمكن أن تسهم فى التنمية إذا أحسن تدريبها وتاهيلها .

[٢ - ٣] اختلاف العرض والطلب

إن دراسة موقف الاستخدام لخريجى المدارس والمعاهد الفنية والجامعات يوضح بعض المؤشرات الهامة التى يجب أخذها فى الاعتبار عند إقرار خطط وبرامج تنمية القوى العاملة .

ففى الفترة من عام ١٩٧٦ حتى عام ١٩٨٢ بلغت نسبة الخريجين من التعليم الفنى الذين يلجأون إلى التعيين عن طريق وزارة القوى العاملة والتدريب فى الحكومة والقطاع العام إلى جملة الناجحين ، على النحو التالى

- التعليم الصناعى ٦٤٪
- التعليم التجارى ٦٧,٩٪
- التعليم الزراعى ٨٦٪

ويوضح الجدول رقم (٤) أعداد الفائض والعجز لحملة المؤهلات العليا دفعة (١٩٨٢) والمؤهلات المتوسطة دفعة (١٩٨١) .

حيث يتبين أن الأمثلة الواردة بالجدول تؤكد إحدى صور الخلل الذى يعانى منه سوق العمل حاليا ، حيث تواجه بتأهيل أفراد فى تخصصات لا تدعو الحاجة إليها ، فى الوقت الذى تشكو فيه مجالات أخرى من النقص فى الأيدى العاملة اللازمة لهذا الأمر الذى يعوق عمليات التنمية . ولا يمكن إلقاء مسئولية ذلك على عاتق العملية التعليمية وحدها ، ولكنها مسئولية متداخلة ومتشابكة يمكن تحديد معالمها كالآتى :

المؤهل	عدد المتقدمين للتعيين	الفائض	العجز
١ - مؤهلات عليا دفعة ١٩٨٢			
- بكالوريوس علوم القطن	١٣٦	١٣٤	
- بكالوريوس تعاون تجاري	٥٢٢	١٢٩	
- بكالوريوس تعاون زراعى	١٦٢٢	٦٢٥	
- بكالوريوس علوم [جيولوجيا]	٥٧٠	٥٢٧	
- بكالوريوس علوم [رياضة]			٨٩٤
- بكالوريوس زراعة [شعبة عامة]	٢٠١٢	٤٠٦	
- بكالوريوس زراعة [إرشاد زراعى]			١٠٥
- بكالوريوس تجارة [محاسبة]	٦٣٠٥	٥٥٨	
- بكالوريوس هندسة [اتصالات كهربائيه]	١٩٧	١٢٥	
- بكالوريوس هندسة [عمارة]			٨٠٨
- بكالوريوس هندسه [مدنى]			١١٢٥
- بكالوريوس هندسة [ميكانيكا عام]			٥٨٩
- ليسانس اداب [اجتماع]			١١٠٢
- ليسانس اداب [جغرافيا]			٥٧٦
- ليسانس اداب [وثائق ومكتبات]			١٧٢٧
- بكالوريوس فنون تطبيقية [جميع الشعب]			٢١٨٦
٢ - مؤهلات متوسطة دفعة [١٩٨١]			
- دبلوم ثانوى تجارى	٦٥٩٦٢	٤٧٧٠٤	
- دبلوم ثانوى صناعى [شعبة برادة]		٣٧٤٤	
- دبلوم ثانوى صناعى [شعبة خراطة]		١٦٤٢	

جدول رقم [٤]
الفائض والعجز لحملة المؤهلات العليا [١٩٨٢]
والمتوسطة [١٩٨١] «٤٠»

(أ) نقص التخطيط الدقيق للعمالة داخل وحدات وأجهزة الدولة مما يصعب معه تقدير الاحتياجات الفعلية لهذه الأجهزة من العمالة فى المدى القصير أو البعيد .

(ب) لا تراعى بعض الجهات فى تقدير احتياجاتها من العمالة الأسس والمعايير المرتبطة بمعدلات الأداء والحجم الأمثل للعمالة الأمر الذى نشأت عنه ظاهرة البطالة المقنعة ، خاصة فى القطاع الحكومى ، اعتماداً على أن الدولة هى التى تقوم بتدبير الاعتمادات اللازمة لتعيين الخريجين .

(جـ) عدم قدرة نظام التعليم الصناعى على تخريج العامل الماهر أو الفنى القادر على مواجهة متطلبات الوظيفة فى قطاعات الدولة المختلفة بما فيها القطاع الخاص ، الأمر الذى يضطره للجوء للقوى العاملة طلباً للتعيين .

(د) انخفاض المستوى الفنى للتدريب وعدم قدرة إمكانات التدريب الحالية على الوفاء بالاحتياجات من العمالة الماهرة التى تتطلبها سوق العمل .

(هـ) عدم وجود توصيف دقيق للوظائف ومواصفات لمن يشغلها بحيث يمكن إجراء عملية تسكين لكل وظيفة طبقاً للمؤهلات والخبرات والمهارات المطلوبة لها .

(و) الطلب الاجتماعى على التعليم ومجانية التعليم

(ز) عدم وجود توازن جغرافى بين موطن الخريج ونوع التعليم الحاصل عليه وموقع العمل .

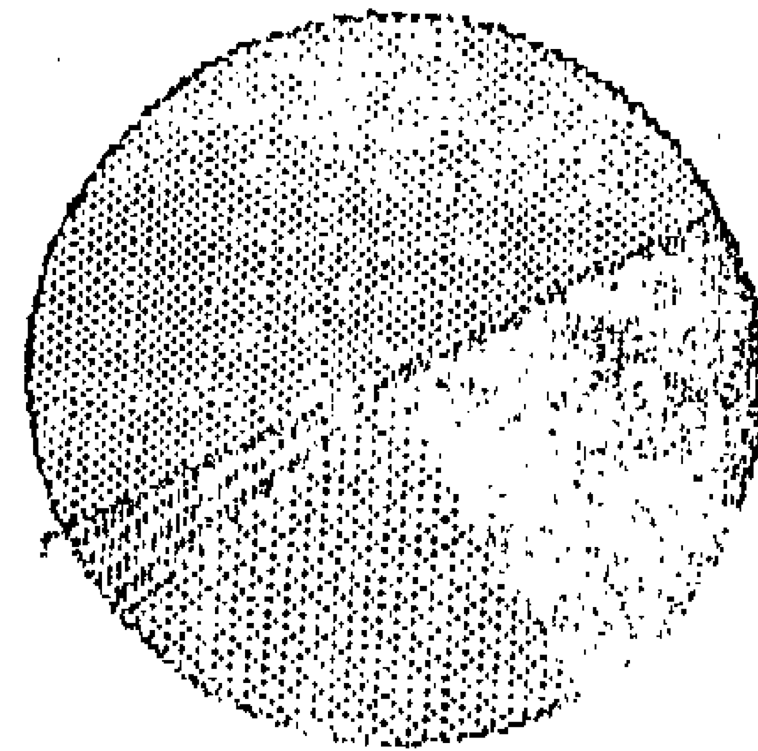
[٢ - ٤] تفشى الأميـــة :

الحالة التعليمية	١٩٦٠			١٩٧٦			١٩٨٦		
	ذكور	إناث	جملة	ذكور	إناث	جملة	ذكور	إناث	جملة
امـــى	٥٦,٩	٨٤,٠	٧٠,٥	٤٢,٦	٧٢,٥	٥٧,٢	٣٧,٨	٦١,٨	٤٩,٤
يقراويكتب	٣٢,٦	١٢,٤	٢٢,٥	٢٨,٥	١٣,١	٢١,٠	٣٠,٤	١٨,٠	٢٤,٤
مؤهل اقل من جامعى	٩,٠	٣,٤	٦,٢	٢٥,٦	١٣,٤	١٩,٦	٢٦,٠	١٧,٤	٢١,٨
مؤهل جامعى واعلى	٠,٥	٠,٢	٠,٨	٣,٣	١,٠	٢,٢	٥,٨	٢,٨	٤,٤
الجملـــة	١٠٠,٠	١٠٠,٠	١٠٠,٠	١٠٠,٠	١٠٠,٠	١٠٠,٠	١٠٠,٠	١٠٠,٠	١٠٠,٠

جدول رقم [٥]

التوزيع النسبي للسكان [الافراد ١٠ سنوات فاكثر]
حسب الحالة التعليمية «٥»

٪٤٩,٤ امى
٪٢١,٨ اقل من الجامعى
٪٤,٤ جامعى واعلى
٪٢٣,٤ يقرا ويكتب .



شكل رقم (١)

التوزيع النسبى للسكان حسب الحالة التعليمية
(تعداد ١٩٨٦)

(أ) يتضح من الجدول رقم (٥) انخفاض الأمية بين السكان إلى (٤٩,٤٪) عام (١٩٨٦) بعد أن كانت (٧٠,٥٪) عام (١٩٦٠) ، (٥٧,٢٪) عام (١٩٧٦) . ومع ذلك فلا تزال الأمية إحدى العقبات الرئيسية التى تحول دون تنمية القوى العاملة وإطلاق طاقاتها نظرا لعدم ملاءمة العمالة المطلوب تدريبها لمستوى برامج التدريب ، حيث إن التدريب فى أدنى مستوياته يتطلب بالضرورة إجادة القراءة والكتابة ومن ثم فإن هذا المؤشر يوضح مقدار الفاقد فى الكفاية الإنتاجية .

(ب) تأكيد لذلك فإن حوالى (١٣٪) من الأطفال الذين يبلغون السادسة من العمر لا يلتحقون بالمدرسة ، وأن نسبة التسرب فى المرحلة الابتدائية بلغت حوالى (٣,٣٪) من جملة المقيـديـن فى هـذه المـرحلـة فى العـام الـدراسى (١٩٨٢/١٩٨٣) (٦) .

[٢ - ٥] التسرب أثناء التدريب :

لا يقتصر التسرب فقط على مرحلة التعليم الأساسى وإنما يمتد أيضا إلى التدريب حيث أصبح إحدى المشاكل الرئيسية التى تعانى منها مراكز التدريب المهنى ، والتى قد تصل إلى نسبة عالية لا يستهان بها ، كما فى برامج التدريب بنظام التنشئة المهنية والتدريب السريع ، الأمر الذى يؤدى إلى ارتفاع تكلفة العملية التدريبية وعدم توافر العمالة المدربة اللازمة للإنتاج .

وتؤكد تقارير المتابعة الفنية الدورية للعملية التدريبية التي تقوم بها وزارة القوى العاملة والتدريب تزايد نسب التسرب بصورة لا يمكن تجاهلها حيث بلغت حوالى ٢٣٪ فى التدريب بنظام التدريب السريع بمحافظة الإسماعيلية ثم (١٩,٢٪) لنظام التنشئة المهنية بمحافظة الغربية جدول رقم (٦) .

المديرية	نظام التدريب	الملتحقين	الخريجين	المتسربين	
				عدد	٪
الغربية	تنشئة مهنية	١٣٥	١٠٩	٢٦	١٩,٢
الاسماعيلية	تنشئة مهنية	٤٥	٣٩	٦	١٣
	تدريب سريع	٣٠	٢٣	٧	٢٣
الوادى الجديد	تدريب سريع	٤٥	٤٢	٣	٦
القليوبية	تنشئة مهنية	١٠٥	٩٠	١٥	١٤
اسيوط	تنشئة مهنية	٨٥	٦٩	١٦	١٩
	تدريب سريع	١٠٩	٩٤	١٥	١٤

جدول رقم [٦]

نسب التسرب للمتدربين فى بعض مديريات القوى العاملة

للعام التدريبي ١٩٨٩/٨٨ «٧»

[٢ - ٦] انخفاض إنتاجية العمل :

من المعلوم أن التعريف الأوسع للإنتاجية يوضح أنها المحصلة النهائية للعملية الاجتماعية المركبة التى تشتمل على العلم والبحث والتنمية والتعليم والتكنولوجيا والإدارة وتسهيلات الإنتاج والعمال والتنظيمات العمالية . وعمليا تقاس الإنتاجية الجزئية (النوعية) بالنسبة بين قياس معين للمخرجات وقياس معين لعامل أو أكثر من عوامل الإنتاج «٨».

وقد لا يحتاج الأمر بالنسبة لتوضيح هذا المؤشر إلى تخصيص فترة كاملة برغم اهميته البالغة - وذلك لسهولة استنتاج ما نسعى إليه من خلال ماتم عرضه للمؤشرات السابقة ، إذ يتضح أنه مع ثبات الإمكانات المختلفة فى المجتمع المصرى أو نموها البطىء ، فإن النمو المتسارع لكل من حجم السكان وحجم قوة العمل مع ما أشرنا إليه من اختلاف العرض والطلب على الخريجين وتفشى الأمية ، يؤدى - بالضرورة إلى انخفاض مستوى إنتاجية العمل .

وللدلالة على ذلك فإن البيانات المتاحة «٩» توضح تطور إنتاجية العمالة من (٢٦٠٥) جنيه/عامل فى المتوسط للعام ١٩٨١/٨٠ إلى (٢٩١٩) جنيه/عامل فى المتوسط للعام ١٩٨٢/٨١ بالأسعار الجارية اى بنسبة (١١٢٪) بينما تطور الأجور لنفس العامين من (٥٣٣,٣) جنيه/عامل إلى (٦٣٥,٣) جنيه/عامل فى المتوسط اى بنسبة (١١٩٪) ، وبرغم ما قد يوحى به ذلك من تطور للإنتاجية إلا أن ذلك مردود عليه بالملاحظتين التاليتين :

(أ) إن قيمة الإنتاج المشار إليها بالأسعار الجارية فى



← الاستثمار فى التدريب

ذلك الوقت وهى بلا شك كانت تحتاج إلى تصحيح .

(ب) توجيه جزء كبير من الموارد إلى الأجور والمرتبات نتيجة التضخم الوظيفى فى الوحدات الإنتاجية والإدارية المختلفة والدليل على ذلك أن متوسط أجر العامل قد زاد بنسبة (١١٩٪) تقريباً وهى نسبة تفوق التطور الذى حدث فى الإنتاجية حتى بالأسعار الجارية وقدره (١١٢٪) . ولا شك أن إعداد القوى البشرية ذهنيا وثقافيا وفنيا لتحمل اعباء الحياة والوفاء بمطالب المستقبل ضرورة من ضروريات التقدم كما أن التوسع فى الإنتاج والنهوض بمستوى إنتاجية المشروعات لا يتطلب استثمارا فى راس المال فقط ، بل يتطلب استثماراً فى تكوين راس المال البشرى من قوة العمل المدربة والمتعلمة والمتخصصة والباحثة والمخترعة والمؤهلة عمليا فى مختلف مجالات الإنتاج والخدمات والإدارة أيضا .

٣ - معنى واهمية التدريب :

يمثل التدريب عنصرا رئيسياً وأداة حاكمة فى التنمية البشرية سواء فى الإعداد - أو رفع المستوى أو التحول من مهنة لأخرى لقوة العمل أو الإسهام فى بناء وتكوين الكوادر القيادية كما يعتبر إحدى الأدوات التى تستخدمها الإدارة لتحقيق اهداف المشروع لما له من مميزات يمكن إيجازها فيما يلى (١) :

(أ) يؤدى رفع كفاءة العاملين إلى تخفيض نفقات الإنتاج الثابتة ونفقات العمل من خلال اختصار الوقت اللازم لإتمام العمليات الإنتاجية أو زيادة الكمية المنتجة خلال نفس الوقت .

(ب) تخفيض نفقات المواد والمعدات من خلال تقليل الإسراف والعادم والإنتاج المعيب .

(جـ) إيجاد علاقات متوازنة بين الأفراد من خلال العلاقات الإنسانية .

وتهدف رسالة التدريب إلى تنمية القوى البشرية وتوجيهها وبذل الجهود لتحقيق التأقلم والتفاعل مع احتياجات المشروع وطبيعة العملية الإنتاجية .

ولكل نوع من التدريب نظم وأساليب عملية تناسب تنمية الكفاءات واكتساب - المهارات وتحسين الأداء والعمل على نمو المشروع وذلك من خلال :

[٣ - ١] تنمية المهارات :

بهدف زيادة قدرة الأفراد على أداء أعمال محددة ، أى تدريب الفرد على الإلمام بكافة جوانب العمل وكيفية أداء جزء منه بدقة ، فقد يلم الفرد بكثير من المعلومات والحقائق المرتبطة بالعمل لكنه لا يرقى إلى درجة عالية من الكفاءة فى الأداء إلا بعد تدريبه بأسلوب عملى .

ونتيجة للتطور والتغير المستمرين فى مستويات المهارة المطلوبة ، فإن الأمر يتطلب أن يكون التدريب كالتعليم مستمراً ومتناسبا مع احتياجات المشروع .

[٣ - ٢] تنمية القدرات الذهنية :

بهدف تنمية الفرد ككل وإعداده لاستخدام كل طاقاته الذهنية والنفسية - وتوجيهها إلى استغلال تلك الطاقات أحسن استغلال حيث أن توافر درجة كبيرة من المهارة فى أداء عمل معين لا تكفى .

[٣ - ٣] تنمية الاتجاهات :

بهدف تنمية شعور المتدرب بالمسئولية وتنمية ارواح الجماعة فى العمل والتعاون مع الزملاء والرؤساء وتأييد سياسات وأهداف المشروع مع تاكيد وزيادة الرغبة فى الدافع إلى العمل .

٤ - مصادر اعداد قوة العمل :

[٤ - ١] العمالة المؤهلة :

وهى عبارة عن مخرجات التعليم بمختلف مراحله ومنها العمالة الفنية التى يساهم قطاع التعليم الفنى فى إعدادها إعداداً جيداً فى المجالات الصناعية والزراعية والتجارية .

[٤ - ٢] العمالة المدربة :

ويتم إعدادها وتدريبها من خلال القنوات التالية :

(أ) التدريب الرسمى :وتتولاه العديد من الوزارات والمصالح وفق برامج وأساليب تدريبية متعددة سوف نذكرها بالتفصيل فيها بعد .

(ب) التدريب غير الرسمى : ويشمل تدريب الصبية والتدريب الذاتى وسوف نذكر فيما بعد .

أما التدريب الخاص فتتولاه معاهد ومراكز تدريب خاصةذات برامج خاصة محددة .

[٤ - ٣] العمالة غير المؤهلة وغير المدربة :

معظمها عمالة عادية زراعية تحولت نسبة كبيرة منها لقطاع التشييد والبناء واكتسبت العديد من المهارات الخاصة بها .

٥ ـ نظم التدريب المهنى المعمول بها فى جمهورية مصر العربية :

تعمل مراكز التدريب المهنى بجمهورية مصر العربية وفقا للنظم والأساليب التالية «١١» :

[٥ ـ ١] نظام التدريب السريع :

يهدف هذا النظام إلى توفير الاحتياجات من العمالة المدربة (مستوى عامل متوسط المهارة) اللازمة لكل قطاع من قطاعات الإنتاج ويشترط القبول فى هذا النظام إجادة القراءة والكتابة واللياقة الطبية وحتى سن (٣٥) عاما .

ومدة التدريب أربعة أشهر بمواقع التدريب تليها أربعة أشهر تدريب على خطوط الإنتاج بمنشآت القطاع العام والخاص .

[٥ ـ ٢] نظام التنشئة المهنية :

يهدف هذا النظام إلى توفير العمالة المدربة (مستوى عامل محدود المهارة) ، ويشترط القبول الحصول على الشهادة الابتدائية أو إجادة القراءة والكتابة واللياقة الطبية. ويتراوح السن مابين (١٢ ـ ٢٠) عاما ومدة التدريب من (٥ ـ ٧) أشهر بمواقع التدريب ، بالإضافة إلى تدريب لمدة شهرين على خطوط الإنتاج

[٥ ـ ٣] نظام رفع مستوى المهارة :

يهدف هذا النظام إلى التدريب على مهارات جديدة لمسايرة التطور التكنولوجى أو تحسين مستوى الأداء للعاملين والملاحظين فى قطاعات الإنتاج المختلفة ، ويختلف مستوى المهارة المطلوب الوصول إليه وكذلك شروط القبول طبقا لاحتياجات كل جهة ، وتتراوح مدة التدريب حسب المهنة من (٤ ـ ٧) أشهر طبقا للاحتياج .

[٥ ـ ٤] التكوين المهنى : -

تقوم وزارة الشئون الاجتماعية بالتدريب وفق هذا النظام فى مراكز التدريب (التكوين) التابع لها لفئات السن من (١٢ ـ ١٦) عاما بعد اجتياز اختبارات اللياقة الطبية مع توافر شرط الحصول على الشهادة الابتدائية أو القراءة والكتابة لتخريج مستوى عامل متوسط المهارة ومدة التدريب سنتان منها تدريب لمدة تسعة أشهر داخل مراكز التدريب ثم تسعة أشهر أخرى إنتاجية .

[٥ ـ ٥] التدريب على خطوط الإنتاج :

يتم إلحاق المتدربين بمنشآت القطاع العام والخاص لتعلم مهنة على خطوط الإنتاج ، يتيح مثل هذا النوع من التدريب فرصة التعود على جو العمل والتعرف على الآلات والعدد كما يشجع أصحاب الأعمال على اختيار الأفراد المناسبين للعمل بالمنشآت فور انتهاء تدريبهم . ويهدف كذلك إلى تحويل العمالة الفنية الزائدة عن الحاجة من حملة المؤهلات الفنية والمهنية إلى عمالة فنية مطلوبة فى مهن يشتد الطلب عليها .

ومدة التدريب من شهرين إلى عشرة أشهر ومستوى التخريج عامل متوسط المهارة .

[٥ ـ ٦] التلمذة الصناعية :

نظام معمول به فى مصلحة الكفاية الإنتاجية التابعة لوزارة الصناعة ومدة التدريب فيه ثلاث سنوات ، ويقضى المتدرب السنة الأولى بمركز التدريب بواقع ثلاثة أيام فى الدراسة النظرية وثلاثة أيام فى التدريب العملى ، وفى السنة الثانية تتغير النسبة إلى يومين للنظرى وأربعة أيام للعملى فى المصانع المتعاقد معها بعقد التلمذة الصناعية مما يتيح له فرصة استخدام معدات لا يمكن توافرها فى مراكز التدريب ويهيىء له العمل مع عامل ماهر ذو خبرة عالية تنعكس بالتالى عليه ، وفى السنة الثالثة تصبح يوما للنظرى وخمسة أيام للعملى فى المصانع ، ويشترط للالتحاق به الحصول على شهادة الاعدادية .

[٥ ـ ٧] تدريب الصبية :

يتم التدريب داخل الورشة من خلال إشراف صاحب العمل مباشرة أو من يمثله من الصناع المهرة العاملين لديه ، وذلك للصبية فى أعمار تبدأ قبل سن العاشرة أحيانا ، المتسربين من مرحلة التعليم الأساسى ، وتشرف وزارة القوى العاملة والتدريب عليه ، ويعفى أصحاب العمل من مبالغ التأمينات على الصبية خلال فترة تدريبهم تشجيعا لهم للاستمرار فى هذا النشاط .

[٥ ـ ٨] التدريب بنظام الجدارة المهنية :

Competency Based Vocational Training

هناك مسميات عديدة لهذا النظام (١٢) ، فهناك من يسميه بالتدريب الذاتى ، وهناك من يسميه بالتدريب الشخصى أو التدريب الفردى . ويتلخص هذا النظام فى إتاحة الفرصة للمتدرب لضبط إيقاع ومستوى أداءه للمهارات المطلوبة تبعاً لمعايير محددة مسبقا . وعلى ذلك يستطيع كل متدرب أن يكرر المعلومة أو الممارسة العملية حتى يتمكن منها أى إتقان الأداء تبعاً لمعايير الصناعة وعدم الانتقال من التدريب على مهارة إلى مهارة أخرى إلا بعد استيعاب المهارة الأولى تماماً . ويتميز



كذلك بأنه مبنى على التحليل المستمر للمهنة لملاءمة التطور الصناعى ويعتمد على المتدرب نفسه فى فهم وتنفيذ التمارين العملية بالاستعانة بالوسائل التعليمية السمعية والبصرية ويكون دور المدرب محصورا فى الإشراف ومتابعة تقييم ومساعدة المتدرب على العكس مما هو موجود فى النظام التقليدى للتدريب والذى يعتمد فيه المتدرب على المدرب فى تلقينه المعلومات وشرح كيفية تنفيذ التمارين .

وجارى تطبيق هذا النظام فى مصلحة الكفاية الإنتاجية والتدريب المهنى من خلال برنامج معونة أمريكية لتطوير البرامج الخاصة لحوالى (٢٤) مهنة كمجموعة أولى يتم التدريب عليها بالمراكز التابعة للمصلحة تشمل هذه المجموعة (٢٢٦٨) وحدة عمل تختلف حسب كل مهنة .

[٥ ـ ٩] التدريب وفقا لأسلوب مجموعات المهارات الوظيفية (١٣) :

Modules of Employable Skills (MES)

يهدف هذا الأسلوب إلى تحسين كفاءة وفاعليةالتدريب المهنى من خلال تحقيق أفضل استفادة ممكنة من الموارد المتاحة فى ظل بيئة تدريبية ملائمة ، وتساهم فكرة المعلومات المرتدة فى إعادة تصحيح مسار هذا الأسلوب وتطويره بما يتفق مع الواقع الفعلى والمتطلبات المتجددة لسوق العمل .

ودفعا لهذا الأسلوب نجد أن المهنة تمثلها مجموعة من المهارات الوظيفية التى تضمها عددا من الوحدات التدريبية المتكاملة والمتنوعة والتى تكفل للمتدرب القدرة على أداء عدد من المهام النافعة .

والمهمة عبارة عن مجموعة من الواجبات المتصلة التى تؤدى إلى تحقيق فائدة معينة ، والوحدات التدريبية عبارة عن وحدة كاملة بذاتها تفى بالواجبات اللازم أداؤها لإنجاز مهمة واحدة نافعة ، وتتضمن كل وحدة ستة عناصر أساسية من المعرفة .

ويتميز هذا الأسلوب بالمرونة فى التطبيق ويعطى المتدربين مزيداً من الثقة بالنفس ويؤدى كذلك إلى التغلب على كثير من العقبات التى تواجه الدول النامية فى ميدان التدريب المهنى ولا سيما عدم الحاجة لتعدد مراكز التدريب ، علاوة على توفير وقت المتدرب الذى يتحتم عليه قضاؤه فى مراكز التدريب التقليدية ، ويقلل كذلك من تكلفة التدريب بشكل واضح حيث يمكن تداول المراجع أو الكتيبات التدريبية المتاحة بين عدد كبير من المتدربين .

وقد بدأت منظمة العمل الدولية تجربة هذا الأسلوب بالاشتراك مع وزارة القوى العاملة والتدريب عام (١٩٧٧) فى قطاعين هما التشييد والبناء والغزل والنسيج ثم بدأ جهاز التدريب للتشييد والبناء التابع لوزارة الإسكان والتعمير ابتداء من عام (١٩٨١) بالأخذ بهذا الأسلوب فى ثلاث مهن يتم التدريب عليها .

[٥ ـ ١٠] التدريب الذاتى (١٤) :

يتمثل هذا النوع من التدريب فى اعتماد الأفراد على أنفسهم فى التدريب على مهنة معينة عن طريق المشاهدة والمحاكاة أو التقليد ثم الاستفادةمن المراجع المتاحة أو ذوى الخبرة والمهارة فى نفس المهنة ، ويساهم أسلوب التدريب بمجموعات المهارات الوظيفية السابق الإشارة إليه بتوفير قدر كبير من المعلومات اللازمة فى هذا الشأن ولا سيما بإعداد كتيبات تدريبية خاصة تمكن الفرد من تعلم العديد من المهارات ، ويمكن للفرد اللجوء لمراكز التدريب فى أي وقت يشاء للاسترشاد برأى المدربين فيما يواجهه من مشاكل اثناء الممارسة والتطبيق العلمى .

وقد تم تطوير هذا الأسلوب حديثا فى كل من المملكة المتحدة والولايات المتحدة واليابان بما يسمح بتوفير قوة العمل المدربة ذاتيا والتى تعتبر إضافة حقيقية لقوة العمل المتعارف عليها من الناحية الإحصائية .

٦ ـ بعض العقبات التى تواجه التدريب المهنى فى مصر :

يفتقر التدريب المهنى فى مصر إلى تشريع خاص به ، ومن ثم فإن الجهود التى تبذل فى هذا المجال تتمثل فى محصلة ما تبذله كل وزارة أو جهة فى هذا المجال فى إطار خطة خاصة بكل منها ، ولعل من أهم العقبات التى تواجهه هى :

[٦ ـ ١] مشكلـة التمويـل :

يعتبر التمويل اللازم أحد الظواهر الجوهرية لنجاح الخطة التدريبية على مستوى المنشأة والقطاع ، ومن ثم فقد بذلت جهود مكثفة انتهت إلى وضع وزارة القوى العاملة والتدريب لمشروع إنشاء صندق قومى لتمويل التدريب المهنى وهو يقترب فى مضمونه من نظام الجباية والمنح المعمول بها فى كثير من الدول والتى تكفل إتاحة أرصدة ثابتة لتمويل التدريب المهنى والتعليم الفنى ، وليس من شك فى أن وجود مصادر ثابتة لتمويل كل من التعليم الفنى والتدريب المهنى يعتبر من المتطلبات الحيوية لتطوير وتحديث وتدعيم معاهد ومراكز التعليم والتدريب فى الدولة على أن يساهم فى هذا التمويل كافة الجهات المستفيدة منه ، كأصحاب الأعمال والعمال والحكومة ، فى ظل رقابة أمينة ومتابعة دقيقة لأحكام

الاستخدام الأمثل لهذه الموارد بما يعود بالنفع على الفرد والمجتمع .

[٦ ـ ٢] مشكلة التسرب :

تأتى هذه المشكلة نتيجة وجود فرص عمل مغرية فى قطاعات العمل المختلفة بالإضافة إلى قلة حوافز المتدربين ، الأمر الذى يؤدى فى النهاية إلى ارتفاع تكلفة التدريب .

[٦ ـ ٣] مشكلة المدربين :

يعتبر العجز فى هيئات التدريس والتدريب إحدى العقبات التى تؤثر فى كفاءة النشاط التدريبى وقد يدفع هذا العجز للاستعانة بأخرين من غير الأكفاء للمعاونة فى سد هذا العجز .

[٦ ـ ٤] مشكلة التنسيق :

عدم توافر التنسيق الفعال بين الأجهزة المختلفة القائمة بالتدريب مما يؤدى إلى قيام كل منها بوضع خططها وبرامجها فى معزل عن الجهات الأخرى ، الأمر الذى يؤدى إلى إهدار الموارد المتاحة حيث تقوم العديد من "وزارات بالتدريب ، ولا شك أن إنشاء المجلس الأعلى لتنمية القوى البشرية والتدريب بمقتضى القرار الجمهورى ٤٥٩ لسنة (١٩٨٢) برئاسة السيد رئيس مجلس الوزراء وعضوية الوزراء المعنية وزاراتهم بشئون التدريب وممارسته لأعماله الواردة بالقرار أعلاه بشكل صحيح سوف يساهم فى دراسة ومناقشة كافة المسائل والموضوعات والمشاكل المتعلقة بتنمية وتخطيط القوى البشرية والتنسيق بينها بما يكفل الاستفادة المثلى من الطاقات المتاحة . وكذلك دراسة موقف العرض والطلب على العمالة المدربة فى مختلف قطاعات الدولة وفى القطاعين العام والخاص ، ونشر الوعى التدريبى بما يحقق الاستجابة الواعية لمتطلبات التدريب على كافة المستويات .

٧ ـ النتائج والتوصيات :

مما تقدم وتحقيقا للفائدة المرجوة من التدريب فيما يتعلق بالإنتاجية فإن الأمر يستدعى :

[٧ ـ ١] تطوير التدريب من خلال وسائل عديدة تشمل كافة أنشطته ابتداء من تحديد الاحتياجات التدريبية على أسس علمية موضوعية وتخطيط وتصميم البرامج وإدارتها وتنفيذها ، أو من خلال تطوير طرق وأساليب التدريب واستخدام المعينات التدريبية السمعية والبصرية أو تطوير أساليب متابعة وتقييم التدريب .

[٧ ـ ٢] أن يركز التدريب ليس فقط على المهارات والمعارف وإنما أيضا على السلوك والذى ينعكس على الإنتاج فى الأداء الجيد والامن الذى يراعى الصفات الجمالية فى العمل واحترام أصول المهنة ومتطلبات الصيانة للحفاظ على المعدة والآلة وحسن استثمار المال العام والخاص بالإضافة إلى العلاقات الإنسانية .

[٧ ـ ٣] لما كانت الثقافة العلمية المعاصرة بجوانبها النظرية والتطبيقية هى وحدها أساس العقلية الإنتاجية الجديدة ، وإذا كانت الآلة المتقدمة هى مظهر الصياغة التكنولوجية لمفاهيم التقدم فى هذا العصر ، فإن الأساليب التقليدية فى التدريب بشتى صورها الحالية لم تعد مفهومة ولا معقولة فى عصرنا الحالى ، عصر التحديات الذى يتطلب استخلاص أفضل الأنظمة التدريبية القادرة على مسايرة متطلبات هذا العصر العلمى الذى لا يعرف الخمول أو التكاسل .

ولعل ما تتبعه العديد من الدول المتقدمة من أنظمة وأساليب للتدريب كنظام مجموعة المهارات الوظيفية MDS ونظام الجدارة المهنية فى التدريب Competency Based Vacational Training . والمتبعان فى جهاز التدريب للتشييد والبناء ، ومصلحة الكفاية الإنتاجية كما سبق الإشارة إليه بعد أقلمتها بما يتلاءم والواقع المصرى خير بديل للأساليب التقليدية الجامدة والثابتة والتى مازالت مستخدمة فى العديد من الجهات القائمة على التدريب .

[٧ ـ ٤] هناك ضرورة ملحة لوضع خطة قومية للتدريب تتناول الإعداد للاستفادة من الطاقات البشرية المتاحة ، وأن توزع الأدوار التنفيذية على كافة الوحدات والأجهزة ومراكز التدريب الحكومية والتابعة للقطاع العام والخاص بعد تحديد دورها فى التنفيذ ، وأن تكون محققة للأهداف التدريبية التى يسعى التدريب لتحقيقها كما سبق مناقشته مسبقا .

لذا فإن الأمر يقتضى مراجعة سياسات التعليم والتدريب بحيث تتكامل أجهزة التعليم والتدريب مع أهداف التنمية وربط هذه السياسات بسياسة الإنتاج مع إتاحة فرص التدريب أمام النشء والشباب سبيلا لتنمية مواردها البشرية والقضاء على الأمية وتحقيق استخدام أفضل لقوة العمل فى المدى القريب والبعيد مما يؤدى إلى الزيادة المطردة والمستمرة فى الإنتاجية .

الهوامش

(١) المصدر رقم (١) ص ٢ .
(٢) المصدر رقم (١) ص ٤٤ .
(٣) المصدر رقم (٢) .
(٤) المصدر رقم (٣) .

(٥) المصدر رقم (١) ص ١٦ .
(٦) المصدر رقم (٤) .
(٧) المصدر رقم (٥) .
(٨) المصدر رقم (٦) ص ١٩ .
(٩) المصدر رقم (٧) ص ٢٦٦ - ٢٦٩ .
(١٠) المصدر رقم (٨) .
(١١) المصدر رقم (٩) ص ٤٣ - ٤٥ .
(١٢) المصدر رقم (١٠) .
(١٣) المصدر رقم (١١) ص ١١٢ - ١١٤ .
(١٤) المصدر السابق ص ١٠٧ - ١١١ .

٩ - المصـــادر

١ - النتائج الأولية للتعداد العام للسكان والإسكان والمنشآت ١٩٨٦ ، الجهاز المركزي للتعبئة العامة والإحصاء ، القاهرة ، ١٩٨٧ .

٢ - دراسة حول عمل المرأة في المستقبل حتى عام (٢٠٠١) - وزارة القوى العاملة والتدريب - القاهرة ، ١٩٨٤ .

٣ - بيانات الإدارة العامة للخريجين ، وزارة القوى العاملة والتدريب ، القاهرة ، ١٩٨٦ .

٤ - دراسة عن التسرب في التعليم الأساسي - المركز القومي للبحوث التربوية - القاهرة ١٩٨٤ ، ١٩٨٥ .

٥ - بيانات الإدارة العامة لمتابعة التدريب المهني ، وزارة القوى العاملة والتدريب القاهرة ١٩٨٩ .

٦ - قياس إنتاجية العمل - منظمة العمل الدولية - ترجمة وزارة القوى العاملة والتدريب - القاهرة ، ١٩٨٨ .

٧ - الكتاب الإحصائي السنوي ١٩٥٢ - ١٩٨٢ ، الجهاز المركزي للتعبئة العامة والإحصاء ، القاهرة ، ١٩٨٣ .

٨ - دكتور/ محمد عبد السلام الحسيني - العوامل المؤثرة على زيادة كفاءة العملية التدريبية ندوة الاستخدام والتدريب ، القاهرة ، ١٩٨٤ .

٩ - دراسة عن التعليم الفني والتدريب المهني في مصر . الشعبة القومية لليونسكو القاهرة ، ١٩٨٦ .

١٠ - ندوة تقييم التدريب وفقاً لأسلوب الجدارة المهنية البحث المقدم من مصلحة الكفاية الإنتاجية والتدريب - الإسماعيلية ، ١٩٨٨ .

١١ - عبد الرحمن الشيخ - التدريب الذاتي ودورة التنمية ، مجلة مصلحة الكفاية الإنتاجية والتدريب المهني ، العدد الأول/الثاني القاهرة ، ١٩٨٨ .

١٢ - دكتور إسماعيل عرمان - جهد وزارة القوى العاملة والتدريب في تخطيط وتنمية القوى العاملة وخلق فرص عمل - ندوة تنمية فرص العمل - القاهرة ، ١٩٨٧ .

١٣ - دكتور أحمد فتحي سرور - استراتيجية تطوير التعليم في مصر - القاهرة ، ١٩٨٧ .

١٤ - دكتور على السلمي - إدارة الأفراد والكفاية الإنتاجية - مكتبة غريب ، القاهرة .

١٥ - سوق العمل في مصر - الجهاز المركزي للتعبئة العامة والإحصاء - القاهرة ، ١٩٨٥ .

تقييم المزايا التى يمنحها قانون التأمين الاجتماعي

لموظفى وعمال الحكومة بجمهورية مصر العربية لبيان مدى أهمية انشاء صندوق تأمين خاص يقدم لهم مزايا تأمينية جديدة

د. محمد محمود الكاشف
كلية التجارة / جامعة القاهرة
فرع بنى سويف

المشكلة وابعادها :

تسعى هيئات التأمين الاجتماعى بجمهورية مصر العربية إلى زيادة المزايا لأصحاب المعاشات ولورثتهم « بالرغم من أن ٤٠,٥٪ من أصحابا المعاشات الأحياء يتقاضون معاشا أقل من ستين جنيها وأقل من مائة جنيه »[١] ، وذلك طبقاً للبيان الصادر من وزارة التأمينات عن المعاشات المنصرفة لأصحاب المعاشات الأحياء طبقاً لشرائح المعاشات الإجمالية (المعاش القانونى والزيادات) من الهيئة العامة للتامين والمعاشات فى ١٩٨٦/٦/٣٠ ، كما أننا نجد أن قيمة المعاشات المنصرفة لأصحاب المعاشات « ورثة » طبقاً لشرائح المعاشات" القانونية والزيادات من نفس الهيئة فى نفس التاريخ كما يلى :

« ٩٤,٣٪ منهم يتقاضون معاشا أقل من ستين جنيها .

٤,٩٪ منهم يتقاضون معاشا يتراوح بين ستين جنيها وأقل من مائة جنيه »[٢] .

ونظراً لانخفاض القوة الشرائية للنقود وعدم تناسب المعاش مع الانفاق ، فلذا يجب التفكير فى مزايا جديدة لمساعدة الموظفين والعمال الحاليين الموجودين بخدمة الحكومة ، فلذا يسعى الباحث بتقديم هذه الدراسة لتقييم المزايا التى يمنحها قانون التأمين الاجتماعى لموظفى وعمال الحكومة بجمهورية مصر العربية وذلك لإبراز أهمية إنشاء صندوق تأمين خاص لهم يقدم مزايا تأمينية جديدة مع ملاحظة مايلى :

١ ـ توافر الأعداد الكبيرة مما يقلل حدوث تقلبات فى معدلات الوفيات المحققة عن المتوقعة .

٢ ـ انخفاض نسبة المصاريف الإدارية فى المشروع عن نسبتها فى صناديق التأمين الخاصة الأخرى .

٣ ـ ربط المزايا بالاشتراكات وهذ يعطى نوعا من العدالة والتوازن بين الاشتراكات التى تحصل من العضو والمزايا التى تمنح له .

٤ ـ إن كثرة عدد الأعضاء يؤدى إلى زيادة الأموال المتجمعة من الاشتراكات وبذلك يتاح فرصة أكبر لاستثمار أفضل .

٥ ـ أن يتم دفع مبلغ التأمين دفعة واحدة وبذلك يمكن للمستفيد أو لورثته استثماره وبذلك يمكن التعويض بين النقص بين المعاش والمرتب ومواجهة الزيادة المستمرة فى الأسعار .

أهداف البحث :

يهدف البحث إلى دراسة :

١ ـ المزايا التى يمنحها قانون التأمين الاجتماعى لموظفى وعمال الحكومة بجمهورية مصر العربية .

٢ ـ أهمية إنشاء صندوق تأمين خاص لهم .

٣ ـ الأسس العلمية لإنشاء صندوق تأمين خاص يهدف إلى إعطاء مزايا قدرها ١٠٠٠ يوم من الراتب الأساسى للعامل أو

(١) وزارة التأمينات ، تقرير انجازات ونتائج أعمال عام ١٩٨٦/٨٥ ، ص ٥٢ .

(٢) المرجع السابق ، ص ٥٤ .

تقييم المزايا التى يمنحها تعاون التأمين الاجتماعى

الموظف ، على أن تصرف هذه المزايا أثناء مدة خدمته فى حالة وفاته أو إصابته بعجز كلى دائم أو عند إحالته إلى المعاش لبلوغ السن القانونى .

وليحقق البحث أهدافه قام الباحث بتقسيم البحث إلى أربعة مباحث كما يلى :

* **المبحث الأول** : دراسة المزايا المتاحة للعاملين المدنيين المصريين بالمصالح والهيئات الحكومية بجمهورية مصر العربية لبيان أوجه القصور وطرق مواجهتها

* **المبحث الثانى** : أهداف صناديق التأمين الخاصة بجمهورية مصر العربية .

* **المبحث الثالث** : الأسس العلمية لإنشاء صندوق تأمين خاص يهدف إلى إعطاء مزايا ١٠٠٠ يوم مرتب أثناء الوفاة أو العجز الكلى الدائم أو أثناء إحالته إلى المعاش .

* **المبحث الرابع** : النتائج والتوصيات :

المبحث الأول :

دراسة المزايا المتاحة للعاملين المدنيين بالمصالح والهيئات الحكومية بجمهورية مصر العربية لبيان أوجه القصور وطرق مواجهتها

يتمتع العاملون الحاليون بالحكومة بالمزايا التالية :

أولا : فى حالة الوفاة أثناء الخدمة :

١ ـ منحة الوفاة

٢ ـ المعاش للمستحقين معاشا .

٣ ـ تأمين إضافى .

ثانيا : فى حالة الإصابة أو المرض (العجز الكلى المستديم)

١ ـ معاش الإصابة .

٢ ـ تأمين إضافى .

ثالثا : فى حالة الإحالة إلى المعاش لبلوغ السن القانونى :

١ ـ معاش (إذا كانت مدة خدمته تسمح بذلك أو يصرف له تعويض الدفعة الواحدة) .

ويوضح الجدول رقم «١» إجمالى قيمة الاشتراكات المحصلة من سنة ١٩٨٠ إلى سنة ١٩٨٥ .

١ ـ زيادة الفائض زيادة واضحة فى عام ١٩٨٥/٨٤ (إذ بلغ أكثر من ثمان عشرة مرة عن مثيله فى عام ١٩٨٠) .

٢ ـ زيادة الاشتراكات فى عام ١٩٨٥/٨٤ أكثر من ست مرات عما كانت عليه سنة ١٩٨٠ بينما زادت المزايا حوالى أربع مرات ونصف خلال نفس المدة .

ولو نظرنا إلى إجمالى فائض النشاط وريع الاستثمارات بالهيئة لوضح لنا مدى توافر الأموال بالهيئة ، ويتضح لنا الاستفسار عن مدى قدرة الهيئة بدفع مزايا تأمينية جديدة للعاملين بالحكومة ، ويوضح الجدول رقم «٢» إجمالى فائض النشاط وريع الاستثمارات فى المدة من سنة ١٩٨٠/١٩٧٩ إلى سنة ١٩٨٥/١٩٨٤ وذلك بملايين الجنيهات .

جدول رقم ٢

قيمة الفائض المحقق ، وريع الاستثمار للأصول المستثمرة من سنة ١٩٧٩/ ١٩٨٠ إلى سنة ١٩٨٤/١٩٨٥ بملايين الجنيهات[1] .

السنة	الفائض	ريع الاستثمار	إجمالى الفائض وريع الاستثمار	النسبة
١٩٧٩ / ١٩٨٠	١٥,٦٨	٩٤,٦	١١٠,٢٨	١٠٠
١٩٨٠ / ١٩٨١	٥٠,٤٠	١٣٣,٨	١٨٤, ٢	١٦٧
١٩٨١ / ١٩٨٢	١٥٧,٢٨	١٥٥,٢	٣١٢,٤٨	٢٨٤
١٩٨٢ / ١٩٨٣	١٦٥,٩١	١٨٠,٣	٣٤٦,٢١	٣١٤
١٩٨٣ / ١٩٨٤	١٥٨,٨٨	٢٦١	٤١٩,٨٨	٣٨٢
١٩٨٤ / ١٩٨٥	٢٨٣,٨٥	٣١٠	٥٩٣,٨٥	٥٣٨

(١) وزارة التأمينات ، تقرير انجازات أعمال وزارة التأمينات ، ص ٩٠ (٧٩/ ٨٠) . ص ٧٣ (٨٠/ ٨١) ، ص ٨٦ (٨١/ ٨٢) ، ص ٧١ (٨٣/ ٨٤) ، ص ٦٦ (٨٤/ ٨٥) ، ص ٦٧ (٨٥/ ٨٦) .

جدول رقم «١»

قيمة إجمالي الاشتراكات المحملة والمزايا والفائض المحقق من سنة ١٩٨٠ إلى ١٩٨٥(١)

السنة	إجمالي الاشتراكات للعاملين بالحكومة		إجمالي المزايا التي يتمتع بها أصحاب المعاشات		الفائض بالجنيه المصري	
	القيمة	٪	القيمة	٪	القيمة	٪
١٩٨٠	١٢٥,٥٢٤,٦٧٥	١٠٠	١٠٩,٨٤٥,٧٨٩	١٠٠	١٥,٦٧٨,٨٨٦	١٠٠
٨١/٨٠	٢٨٣,٦٤٣,١٤٣	٢٢٦	٢٣٣,٢٤٣,٩٨٧	٢١٢	٥٠,٣٩٩,١٦٦	٣٢١
٨٢/٨١	٤٣٤,٨٥١,٦١٠	٣٤٦	٢٧٧,٥٧١,٧٢٨	٢٥٣	١٥٧,٢٧٩,٨٩٢	١٠٠٣
٨٣/٨٢	٤٨٥,٥٩٩,٢٤٢	٣٨٧	٣٢٠,٠٨٦,٠٥١	٢٩١	١٦٥,٩١٣,١٩١	١٠٥٨
٨٤/٨٣	٥٦٣,٥٦٣,١٨٥	٤٤٩	٤٠٤,٦٨٢,٠٧٧	٣٦٨	١٥٨,٨٨١,١٠٨	١٠١٣
٨٥,٨٤	٧٧٢,٦٣٩,٦١٧	٦١٦	٤٨٨,٧٩٢,٧٠٧	٤٤٥	٢٨٣,٨٤٦,٩١٠	١٨١٠

من الجدول السابق يتضح لنا أن إجمالي الفائض وريع الاستثمار في زيادة مستمرة وبلغت في سنة ٨٤/١٩٨٥ :٥٣٨٪ عما كانت عليه في سنة ١٩٧٩/١٩٨٠ .

مما سبق لا يمكن أن نقول بأن الهيئة من الممكن أن تزيد المزايا إلا بعد تقدير الالتزامات المستقبلية ، وهنا نقول إن هناك فائضا ويمكن زيادة المزايا ، ولذا يجب عند التفكير في أي مزايا جديدة تقدم للعاملين الحاليين بالحكومة أن يكون تمويلها ذاتيا من أجورهم ، أي بالاعتماد على اشتراكاتهم فقط.

يوضح الجدول رقم «٣» قيمة المعاشات المنصرفة لأصحاب المعاشات (أحياء) طبقا لشرائح المعاشات الإجمالية (القانونية والزيادات) من الهيئة العامة للتأمين والمعاشات في ٣٠/٦/١٩٨٦ مقارنا بما كان عليه الوضع في ٣٠/٦/١٩٨٥ .

جدول رقم « ٣ »

قيمة المعاشات المنصرفة لأصحاب المعاشات (أحياء) طبقا لشرائح المعاشات الإجمالية (القانونية والزيادات) من الهيئة العامة للتأمين والمعاشات في ٣٠/٦/١٩٨٦ مقارنا بما كان عليه الوضع في ٣٠/٦/١٩٨٥(١)

البيان	١٩٨٦/٦/٣٠					١٩٨٥/٦/٣٠		
	العدد		المعاش القانوني والزيادات			العدد	المعاش القانوني والزيادات	
	عدد	نسبة ٪	جنيه	نسبة ٪	عدد	نسبة ٪	جنيه	نسبة ٪
أقل من ٣٠ جنيها	٣٠٦٣	١,٢	٦٦٩٧٦	٠,٢	٢٢٦٦	١,٠٠	٤٥٢٩١	٠,٣
من ٣٠ إلى أقل من ٤٠ جنيها	٣٩٢٢١	١٦,٠	١٤١١٨٣١	٦,٩	٤٨٤٣٨	٢١,٠	١٦٧٧٤٢٧	٦,٤
من ٤٠ إلى أقل من ٥٠ جنيها	٢٠٦٨٨	١٢,٥	١٣٧٥٦٥١	٦,٨	٢٨٨٩٢	١٢,٥	١٢٨٩٧٣٩	٧,٣
من ٥٠ إلى أقل من ٦٠ جنيها	٢٦٥٨٨	١٠,٨	١٤٦١١٩٩	٧,٢	٢٦٥٩٣	١١,٥	١٤٥٥٠٢١	٨,٢
من ٦٠ إلى أقل من ٧٠ جنيها	٣١٨٤٧	٨,٩	١٤١٢١١٠	٦,٩	١٨٥٥٤	٨,١	١١٩٩٥٦١	٦,٧
من ٧٠ إلى أقل من ٨٠ جنيها	١٨٥٦٩	٧,٦	١٣٩٥٧٩٤	٦,٨	١٧٣٣٦	٧,٥	١٢٩٥٤٣٤	٧,٣
من ٨٠ إلى أقل من ٩٠ جنيها	١٥١٥٨	٦,١	١٢٨٥٥٣٩	٦,٣	١٣١٠٤	٥,٧	١١١١١١١	٦,٢

(١) مرجع سابق.

(٢) وزارة التأمينات ، تقرير انجازات ونتائج أعمال وزارة التأمينات ، ١٩٨٦/٨٥ ص ٥٢ .

البيـــان	١٩٨٦/٦/٣٠					١٩٨٥/٦/٣٠		
	العـــدد		المعاش القانوني والزيـادات			العـــدد	المعاش القانوني والزيـادات	
	عدد	نسبة ٪	جنيه	نسبة ٪	عدد	نسبة ٪	جنيه	نسبة ٪
من ٩٠ إلى اقل من ١٠٠ جنيها	١٣٤٠١	٥,٥	١٢٧١٤٠٦	٦,٢	١١١٣١	٤,٨	١٠٥٥٨٧٦	٥,٩
من ١٠٠ إلى اقل من ١١٠ جنيهات	١١١٩١	٤,٦	١١٧٤٥٥٥	٥,٨	١٠٨٣٩	٤,٧	١١٣٥٩٣٢	٦,٤
من ١١٠ إلى اقل من ١٢٠ جنيها	١١٢٨٠	٤,٦	١٢٩٧٢٢٤	٦,٤	١٠٠٠٦	٤,٢	١١٥٠٤٩٠	٦,٥
من ١٢٠ إلى اقل من ٢٠٠ جنيه	٥٢٢٥٣	٢١,٣	٧٧٥٠٧١٣	٣٨,١	٤٢١٣١	١٨,٢	٦١١٨٨٥٠	٣٤,٤
من ٢٠٠ جنيه فأكثر	٢١٩٧	٠,٩	٤٧٦٨٥٦	٢,٣	١١٦٧	٠,٦	٢٤٨٣٣٧	١,٤
الإجمـــالى	٢٤٥٤٥٦	١٠٠	٢٠٣٧٩٨٦٤	١٠٠	٢٣٠٤٥٧	١٠٠	١٧٧٨٢٨٦٩	١٠٠

من هـذا الجدول يتضـح ان ٢٨,٧٪ من أصحـاب المعاشـات يتقاضـون أقل من ٥٠ جنيها وأن ٦٨,٦٪ منهم يتقاضـون اقل من ١٠٠ جنيه وذلك فى ١٩٨٦/٦/٣٠ .

كما يوضح الجدول رقم (٤) قيمة المعاشات المنصرفة للورثـة ، طبقا لشرائح المعاشـات الإجمالية القـانونيـة والزيـادات من الهيئة العامة للتأمين والمعاشات فى ١٩٨٦/٦/٣٠ مقارنا بما كان عليه فى ١٩٨٥/٦/٣٠ .

جـدول رقـم « ٤ »

قيمة المعاشات المنصرفة لأصحاب المعاشات (ورثة) طبقا لشرائح المعاش (القانونية والزيادات) من الهيئة العامة للتأمين والمعاشات فى ١٩٨٦/٦/٣٠ مقارنا بما كان عليه الوضع فى ١٩٨٥/٦/٣٠[١] .

البيـــان	١٩٨٦/٦/٣٠					١٩٨٥/٦/٣٠		
	العـــدد		المعاش القانوني والزيـادات			العـــدد	المعاش القانوني والزيـادات	
	عدد	نسبة ٪	جنيه	نسبة ٪	عدد	نسبة ٪	جنيه	نسبة ٪
اقل من ٤ جنيهات	١٣١١٤	١,٩	٤٢٤٨٤	٠,٣	١٤٨٦٠	٢,٣	٤٩٣٦٤	٠,٤
من ٤ إلى اقل من ٥ جنيهات	٢٦٧٥٣	٣,٩	١٢١٩٢٧	٠,٨	٣٢٨٢٦	٥,١	١٤٨٨٦١	١,٢
من ٥ إلى اقل من ٦ جنيهات	٣٨٦٩٦	٥,٧	٢١٣٢٦٤	١,٤	٤٥٥٥١	٧,٠	٢٤٩٦٨٦	١,٩
من ٦ إلى اقل من ٧ جنيهات	٤٥٤٤٧	٦,٧	٢٩٥٨٨٣	٢,٠	٤٩٥٩٨	٧,٧	٣٢٠٥٠٦	٢,٥
من ٧ إلى اقل من ٨ جنيهات	٣٥٢٨٦	٥,٢	٢٦٥٠٩٩	١,٨	٣٢٦٩٣	٥,١	٢٤٤٥٩٧	١,٩
من ٨ إلى اقل من ٩ جنيهات	٢٩٨٢٠	٤,٤	٢٥٣٤٤٧	١,٧	٣٤٦٨٨	٥,٤	٢٩٤٩٠٠	٢,٣
من ٩ إلى اقل من ١٠ جنيهات	٣٢٠١٠	٤,٧	٣٠٢٢٩٥	٢,٠	٢٤١٣٧	٢,٧	٢٢٨٨٤١	١,٨
المجموع لاقل من ١٠ جنيهات[١]	٢٢١٢٢٦	٣٢,٥	١٤٩٤٣٩٩	١٠,٠	٢٣٤٣٥٣	٣٦,٣	١٥٣٦٩٧٥٥	٪١٢
من ١٠ إلى اقل من ٢٠ جنيها	١٧٩٢٦٧	٢٦,١	٢٦٩٩٧٠٤	١٨,٠	١٧٦٥٩٢	٢٧,٢	٢٦٥٣٦٠٩	٢٠,٧
من ٢٠ إلى اقل من ٣٠ جنيها	١٣٩٦٥٥	٢٠,٤	٣٤٨١١١٤	٢٣,٢	١٢٦٧٧٩	١٩,٥	٣٠٩٦٠٠٥	٢٤,٢
من ٣٠ إلى اقل من ٤٠ جنيها	٥٦٩٨٧	٨,٤	١٩٥٧٣٥٩	١٣,٠	٤٤٣٣٩	٦,٩	١٥٢٢٤٦٤	١١,٨
من ٤٠ إلى اقل من ٥٠ جنيها	٢٨٥٥٨	٤,٢	١٢٧١٨٠٢	٨,٥	٢٢٦٤١	٢,٥	١٠٠٨٧٢٧	٧,٩
من ٥٠ إلى اقل من ٦٠ جنيها	١٨١٢٢	٢,٧	٩٩١٤٤٨	٦,٦	١٤٩٥٢	٢,٣	٨١٨٢٩٨	٦,٤

(١) مرجع سابق ، ص ٥٤ .

البيـــان	١٩٨٦/٦/٣٠					١٩٨٥/٦/٣٠		
	العـــدد		المعاش القانونى والزيـادات			العـــدد	المعاش القانونى والزيادات	
	عـدد	نسبة %	جنيه	نسبة %	عـدد	نسبة %	جنيه	نسبة %
من ٦٠ إلى أقل من ٧٠ جنيها	١٣٤٢٢	٢,٠	٨٦٨٥٧٩	٥,٨	١٠٨٤٨	١,٧	٧٠١٤٧٠	٥,٥
من ٧٠ إلى أقل من ٨٠ جنيهاً	٩٥٢٧	١,٤	٧١١٢٧٥	٤,٧	٧٠٤٩	١,١	٥٢٦٢١١	٤,١
من ٨٠ إلى أقل من ٩٠ جنيهاً	٦٠٢٠	٠,٩	٥٠٨٧٨٧	٣,٤	٤٠٢٢	,٦	٣٤٠٢٠٤	٢,٦
من ٩٠ إلى أقل من ١٠٠ جنيه	٣٧٦٣	٠,٦	٣٥٥٦٨١	٢,٣	٢٣٧٧	,٤	٢٢٤٨,٦	١,٨
من ١٠٠ جنيه فأكثر	٥٧٩٢	٠,٨	٦٧٩٥٤١	٤,٥	٣٣١٢	,٥	٢٧٩٧٣٣	٢,٠
المجموع من ١٠ جنيهات إلى ١٠٠ جنيه فأكثر (ب)	٤٦١١٢٣	٦٧,٥	١٣٥٢٥٣٩٠	٩٠,٠	٤١٢٩١٢	٦٣,٧	١١٢٧١٥٢٧	٪٨٨,٠
الإجمالى (أ ، ب)	٦٨٢٣٥٩	١٠٠	١٥٠١٩٧٨٩	١٠٠,٠	٦٤٧٣٦٦	١٠٠	١٢٨٠٨٢٨٢	١٠٠

ومن الجدول السابق يتضح أن فى ١٩٨٦/٦/٣٠ :

٩٤,٣٪ من أصحاب المعاشات (ورثة) يتقاضون معاشا أقل من ستين جنيها .

٤,٩٪ من أصحاب المعاشات (ورثة) يتقاضون معاشا يتراوح بين ستين جنيها وأقل من مائة جنيه .

أثر صدور القانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٨٤ على المزايا التى ستقدم للعاملين الحاليين بالحكومة :

بالرغم من صدور القانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٨٤ (والذى نصت المادة الأولى منه على إنشاء فى كل من الهيئة العامة للتأمين والمعاشات والهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية حساب خاص تتكون أمواله من الموارد الآتية :

١ ـ الاشتراكات المستحقة عن الأجور المتغيرة .

٢ ـ المبالغ التى تؤديها الخزانة العامة لحساب تأمين الشيخوخة والعجز والوفاة فى الأجور المتغيرة .

وقد حددت المادة الخامسة من نفس القانون ما المقصود بالأجر الأساسى والأجر المتغير .

وتتلخص مزايا هذا القانون فيما يلى :

١ ـ توسيع مفهوم أجر الاشتراك وبالتالى المزايا التى تدفع لأصحاب المعاشات ولم يحدد هذا القانون حد أقصى للأجر .

٢ ـ حساب المعاش عن كامل مدة الاشتراك فى هذه الأجور المتغيرة .

٣ ـ يسوى المعاش عن الأجور المتغيرة وحدة واحدة على أساس مجموع مايتقاضاه منها خلال السنتين الأخيرتين .

٤ ـ تحويل نظام الإدخار إلى نظام مكافأة يكفل للعامل مكافأة بواقع شهر عن كل سنة من اشتراكه فى نظام المكافآت وتحسب على أساس متوسط الأجر الأساسى خلال السنتين الأخيرتين .

٥ ـ ضمان الحد الأدنى للمكافأة وقدره عشرة شهور فى حالة انتهاء الخدمة للعجز الكامل أو الوفاة وكذلك لحالات التقاعد بالنسبة للموجودين بالخدمة حاليا .

٦ ـ خصم الاشتراك فى نظام المكافأة من الأجر الأساسى فقط وعدم تحصيل أية اشتراكات فى هذا النظام من الأجور المتغيرة .

مامقدار المعاش عن الأجر المتغير ؟

يستحق المعاش عن الأجر أيا كانت مدة اشتراك المؤمن عليه من هذا الأجر ومتى توافرت فى شأنه إحدى حالات استحقاق المعاش عن الأجر الأساسى

ماهى نسبة هذا المعاش عن الأجر المتغير إلى المعاش الأساسى ؟

يتوقف ذلك على أساس مدة الاشتراك فى هذا النظام ومقدار ذلك الأجر ، كما يتوقف على توافر استحقاق عن المعاش الأساسى .

إذا فرضنا تساوى مدة الاشتراك عن الأجر المتغير والأجر الأساسى ويتوقف مقداره على أساس نسبة هذا الأجر المتغير إلى الأجر الأساسى .

إن الاشتراكات المحصلة فى سنة ١٩٨٤/١٩٨٥ بالهيئة العامة للتأمين والمعاشات بلغت كمايلى :

(انظر الجدول رقم ٤)

* الاشتراكات المحصلة طبقاً للقانون ٧٩ لسنة ١٩٧٥ ـــ ٤٧٩ مليون جنيه
* الاشتراكات المحصلة طبقاً للقانون ٤٧ لسنة ١٩٨٤ ـــ ١١٤ مليون جنيه

وهكذا نجد أن إجمالى الاشتراكات طبقاً للقانون الأخير لم تصل نسبتها ٢٥٪ من إشتراكات الأجر الأساسى .

وبذلك نجد أن إجمالى المعاش المتغير لو تساوت مدة الاشتراك فرضا مع المعاش الأساسى لن تزيد على ٢٥٪ منه .

مما سبق أن المزايا التى يقدمها القانون

تقييم المزايا التى يمنحها قانون التأمين الاجتماعى

٤٧ لسنة ١٩٨٤ لن تتغلب بشكل واضح على الإنخفاض المستمر للقوة الشرائية للنقود وعدم تناسب المعاش مع الانفاق فلذا يجب التفكير فى مزايا جديدة .

القانون رقم ١٠٢ لسنة ١٩٨٧ :

صدر القانون رقم ١٠٢ لسنة ١٩٨٧ لزيادة المزايا لأصحاب المعاشات ونصت المادة الأولى منه على زيادة المعاشات المستحقة قبل ١/٧/١٩٨٧ بنسبة ٢٠٪ وتعتبر هذه الزيادة جزءاً من المعاش وتسرى فى شانها جميع أحكامه

القانون رقم ١٠٧ لسنة ١٩٨٧ :

نصت المادة الأولى من القانون المذكور على مايلى :

« إذا قل معاش المؤمن عليه عن أجر اشتراكه المتغير المستحق فى الحالة المنصوص عليها فى البند (١) من المادة ١٨(*) من قانون التأمين الاجتماعى الصادر بالقانون رقم ٧٩ لسنة ١٩٧٥ عن ٥٠٪ من متوسط أجر تسوية هذا المعاش رفع إلى هذا القدر متى توافرت فيه الشروط الآتية :

(أ) أن يكون المؤمن عليه مشتركاً عن الأجر المتغير فى ١/٤/١٩٨٤ ومستمراً فى الاشتراك عن هذا الأجر حتى تاريخ انتهاء خدمته .

(ب) أن تكون للمؤمن عليه فى تاريخ توافر واقعة استحقاق المعاش مدة اشتراك فعلية عن الأجر الأساسى مقدارها ٢٤٠ شهراً على الاقل .

كما حددت المادة الثانية من نفس القانون مايلى :

يكون الحد الأدنى لمعاش الأجر المتغير ٢٠٪ من مجموع المعاش والزيادات المستحقة عن الأجر الأساسى بالنسبة إلى المؤمن عليه الموجود بالخدمة فى ١/٧/١٩٨٧ وتوافرت فى شأنه إحدى حالات استحقاق المعاش لبلوغ سن الشيخوخة أو الفصل بقرار من رئيس الجمهورية .

من الدراسة السابقة بالرغم من صدور القانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٨٤ والقانون رقم ١٠٧ لسنة ١٩٧٨ إلا أن هذه المزايا لا تتمشى مع التغير المستمر فى إنخفاض القوة الشرائية للنقود مما يؤثر بشكل واضح على أصحاب المعاشات .

فلذا يجب أن نفكر الآن فى مزايا جديدة تقدم لهم عند احالتهم إلى المعاش لبلوغ السن القانونى أو عند وفاتهم أو عجزهم عجزاً كلياً لعدم لياقتهم بالخدمة .

ولذا يسعى الباحث إلى التفكير فى ميزة نقدية تقدر بألف يوم راتب أساسى عند انتهاء الخدمة لأحد الأسباب السابق ذكرها .

ويفضل الباحث أن ينشأ صندوق تأمين خاص لذلك .

المبحث الثانى :

اهداف صناديق التامين الخاصة بجمهورية مصر العربية

حددت المادة ٢٣ من قانون الإشراف والرقابة على التأمين فى مصر رقم ١٠ لسنة ١٩٨١ المقصود بصناديق التأمين الخاصة وحددتها كمايلى :

« يقصد بصناديق التأمين الخاصة كل نظام فى هيئة أو شركة أو نقابة أو جمعية من أفراد تربطهم مهنة أو عمل واحد ، أو أية صلة اجتماعية أخرى ، يتكون بدون رأس مال ويمول باشتراكات أو خلافه بغرض أن يؤدى أو يرتب لأعضائه أو المستفيدين عنه حقوق تأمينية فى شكل تعويضات أو معاشات دورية أو مزايا مالية محددة .

وإن المزايا التى تقدم فى حالة حدوث أحد الطوارىء الآتية :

١ ـ زواج العضو أو ذريته أو بلوغه سناً معينا أو وفاته .

٢ ـ حلول إحدى المناسبات الاجتماعية أو الدينية أو غيرها من المناسبات المشابهة .

٣ ـ ضياع مورد الرزق أو التقاعد عن العمل .

٤ ـ عدم القدرة على العمل بسبب المرض أو الحوادث .

٥ ـ الحاجة إلى نفقات تعليم من يعوله العضو .

مما سبق نجد أن بعض الأفراد الذين تربطهم ببعض صلة معينة ، كالعمل أو المهنة يقومون بإنشاء صناديق خاصة للتأمين ضد أخطار يحددها بغية الحصول على مزايا أو تعويضات فى حالة الوفاة أو التقاعد أو العجز الكلى ، وتنشأ هذه الصناديق بدون رأس مال فى نظير اشتراكات دورية محددة ولا تهدف هذه الصناديق لتحقيق الربح .

« ولقد بلغت عدد صناديق التأمين الخاصة المسجلة لدى إدارة الصناديق الخاصة بهيئة الإشراف والرقابة على التأمين بمصر ٢٢٤ صندوقاً فى نهاية عام

(*) انتهاء خدمة المؤمن عليه لبلوغه سن التقاعد المنصوص عليه بنظام التوظف المعامل به أو لبلوغه سن الستين بالنسبة للمؤمن عليهم بالبندين ب ، جـ من المادة الثانية .

١٩٨٥ بينما كان عددهم ١٩٢ صندوقاً فى نهاية عام ١٩٨١ »[(١)] .

ويمكن تقسيم هذه الصناديق كمايلى :

٣ صناديق مالها الاحتياطى ٥٠ مليون جنيه فأكثر .

٥ صناديق مالها الاحتياطى من ١٠ ـ ٢٠ مليون جنيه .

٦٦ صندوقاً مالها الاحتياطى من ١ ـ ١٠ ملايين جنيه .

١٥٠ صندوقاً مالها الاحتياطى أقل من مليون جنيه .

وفيما يلى أسماء صناديق التأمين للعاملين بالمصالح والهيئات الحكومية التى تصل قيمة مالها الاحتياطى مليون جنيه فأكثر .

أولاً : من ١ ـ ١٠ ملايين جنيه « ٤ صناديق » :

١ ـ صندوق تأمين المخابرات العامة .

٢ ـ صندوق تأمين وزارة الصحة .

٣ ـ صندوق تأمين وزارة الاقتصاد (تأمينى) .

٤ ـ صندوق وزارة الاقتصاد (ادخار) .

ثانيها : من ١٠ ـ ٢٠ مليون جنيه « صندوق واحد » :

صندوق تأمين وادخار للجمارك .

أما باقى صناديق التأمين الخاصة فجملة مالها الاحتياطى أقل من مليون جنيه .

وبتحليل مصادر تمويل الحقوق التأمينية للصناديق الخمسة السابق ذكرها كمايلى[(١)] :

م	اسم الصندوق	اشتراكات	مساهمة جهات العمل	ريع استثمار	موارد اخرى	جملة
١	الجمارك (تأمين/ادخار)	١٢٢٨	١٧٩٦	١٦٠٥	٤	٤٦٣٣
٢	وزارة الصحة	١٠١	—	٩٧	٢٥	٢٢٣
٣	وزارة الاقتصاد (تأمين)	٢٣	١٠٨٩	٥١١	٦	١٦٢٩
٤	وزارة الاقتصاد (ادخار)	٢٥٥	٩٣٤	٢٥٨	—	١٦٤٢
٥	المخابرات العامة	١٦٢٧	٢٠٩	٦١١	٧٨	٢٥٢٥

لو نظرنا إلى مصادر التمويل لبعض الصناديق نجدها كمايلى :

١ ـ صندوق التأمين والادخار للعاملين بمصلحة الجمارك (تبلغ حصة العضو ١٪ من الراتب الشامل ، وباقى الحصيلة تعتمد على الغرامات الجمركية والتعويضات والأشياء المعيارية من الجدول السابق نجد أن قيمتهم بلغت ١,٧٩٦ مليون جنيه .

٢ ـ صندوق وزارة الاقتصاد (تأمين) وكذلك صندوق وزارة الاقتصاد (ادخار) تبلغ حصة المشترك كل من الصندوقين ١٪ من الأجر الأساسى وباقى إيراد الصندوق من حصيلة الموافقات الاستيرادية وقد بلغت جملتها للصندوق الأول ١,٠٨٩ مليون والثانى ٩٣٤ ألف .

٣ ـ صندوق المخابرات العامة .

يتضح من الجدول السابق مساهمة جهة العمل ٢٠٩ آلاف جنيه .

مما سبق نجد أن لبعض المصالح الحكومية صناديق تأمينية تقدم لأعضائها المزايا ، وتعتمد مواردها على مساهمة الدولة فى موازنات هذه الصناديق فى حين لا يحصل باقى موظفى الدولة على أى مزايا بخلاف ما يحدده قانون التأمين الاجتماعى ، كما أننا نجد أن العديد من شركات القطاع العام أو الخاص تقوم بالتأمين الجماعى على حياة موظفيها وعمالها ويساعدهم فى ذلك ارتفاع المرتبات للعاملين بالشركات عن العاملين بالحكومة بما يحصلون عليه من أجور إضافية ومزايا نقدية أو عينية أو كلاهما معا ، بالإضافة إلى الاشتراك فى الأرباح وتمتد هذه المزايا إلى مايحصلون عليه عند إحالتهم للمعاش أو إنهاء خدمتهم لأى سبب إذ يزداد بالتالى مايتقاضونه من معاش سواء عن أجورهم الثابتة أو أجورهم المتغيرة عن كامل مدة الاشتراك عن هذه الأجور .

ومن العرض السابق نجد أن العاملين بالشركات أكثر حظاً من العاملين بالحكومة سواء أثناء خدمتهم أو حتى عند تقاعدهم ، ولذا يسعى الباحث إلى إنشاء صندوق تأمين خاص يهدف إلى إعطاء مبلغ من المال يدفع مرة واحدة عند وفاة الموظف أو العامل ، أو عند حدوث العجز الكلى المستديم أو عند إحالته إلى المعاش لبلوغ السن القانونى (٦٠ سنة) وتقدر المزايا بأجر ٠٠٠ يوم من الراتب الأساسى حتى

(١) الكتاب السنوى عن نشاط سوق التأمين فى جمهورية مصر العربية ، الهيئة المصرية للرقابة على التأمين ، ١٩٨٥/١٩٨٦ ص ٤٧٧ ـ ٤٨٢ .

(١) المرجع السابق ص ٤٧٩ وما بعدها .

يكون هذا المبلغ كافيا ومشجعا للاستمرار بالعمل بدواوين الحكومة .

وهكذا نضمن استمرار العضوية واستقرار مصادر التمويل للصندوق .

ويلاحظ أن المصاريف الإدارية التى سيتحملها الصندوق المقترح ستقل إلى درجة كبيرة لو عهد بإدارته إلى الهيئة العامة للتأمين والمعاشات باستخدام نفس المبنى والموظفين والمعدات والأدوات .

وبالنسبة للعضوية فهى إجبارية لكل الموظفين والعاملين الحكوميين ويدفع العضو فقط قيمة الاشتراك بالكامل .

المبحث الثالث :

الأسس العلمية لإنشاء صندوق تأمين خاص يهدف إلى إعطاء مزايا ١٠٠٠ يوم مرتب أساسى أثناء الوفاة أو العجز الكلى الدائم أو أثناء إحالته إلى المعاش

فى هذا المبحث يتم مايلى :

أولاً – (أ) تحديد جدول الوفيات المناسب .

(ب) إيجاد معدل العجز الكلى المستديم المناسب .

ثانياً – تقدير معدل تزايد الأجور .

ثالثاً – تقدير معدل ريع استثمار للأموال المستثمرة بالهيئة العامة للتأمين والمعاشات حاليا .

رابعاً – تكوين جدول الرموز الحسابية الخاص بالنظام .

خامساً – تحديد المزايا والأقساط التى ستسدد .

أولاً – تحديد جدول الوفيات المناسب :

بالنظر إلى عدد المؤمن عليهم بعدد حالات الوفاة فى السنوات ٧٩/ ٨٠ ، ٨٠/ ٨١ ، ٨١/ ٨٢ ، ٨٢/ ٨٣ ، ٨٣/ ٨٤ يمكن استخراج معدل الوفاة الخام لكل سنة ، متوسط معدل الوفيات الخام عن هذه الفترة ثم نطبق هذا المعدل على سنة الدراسة ٨١/ ١٩٨٢ ليتم المقارنة بين عدد حالات الوفاة التقديرية وعدد حالات الوفاة الفعلية .

ويوضح الجدول التالى رقم «٥» عدد المؤمن عليهم فى السنوات من ٧٩/ ١٩٨٠ إلى سنة ٨٣/ ١٩٨٤ ، وعدد حالات الوفاة ونسبة الوفاة لكل سنة ومنه يتم استخراج معدل الوفاة الخام الفعلى :

جدول رقم « ٥ »

عدد المؤمن عليهم (بالألف) وعدد حالات الوفيات فى الفترة من ٧٩/ ٨٠ – ٨٣/ ٨٤[1]

السنة	٧٩/ ٨٠	٨٠/ ٨١	٨١/ ٨٢	٨٢/ ٨٣	٨٣/ ٨٤	الإجمالى
عدد المؤمن عليهم (بالألف)	٢١٠١	٢١٨٦	٤٠٢٤	٢٣٣٥	٢٤٠٤	١١٢٩٨
عدد حالات الوفيات	١٠٠٩٩	٩٧٢٩	٨٤٠٣	٩٥٦٢	٩٩٠٧	٤٩٧٩٧
معدل الوفاة الخام الفعلى ٪	٤,٨٠٧	٤,٤٥١	٤,١٥٢	٤,٠٩٥	٤,١٢٣	٤,٣١٧

بدراسة المعدلات المستخرجة فى الجدول السابق يتضح أن معدل الوفاة الخام فى تحسن فى عام ٨٢/ ٨٣ ، ٨٣/ ٨٤ عن السنوات الثلاث السابقة .

باستخدام معادلة الاتجاه العام ممكن استخراج معدل الوفاة الخام وهذه المعادلة كمايلى :

السنة	ص	س	س ص	س٢
٧٩/ ١٩٨٠	٤,٨٠٧	٢–	٩,٦١٤–	٤
٨٠/ ١٩٨١	٤,٤٥١	١–	٤,٤٥١–	١
٨١/ ١٩٨٢	٤,١٥٢	صفر	صفر	صفر
٨٢/ ١٩٨٣	٤,٠٩٥	١	٤,٠٩٥	١
٨٣/ ١٩٨٤	٤,١٢٣	٢	٨,٢٤٦	٤
	٢٢,٠٩٦	صفر	١,٧٢٤–	١٠

(١) سجلات الهيئة العامة للتأمين والمعاشات ، (عدد المؤمن عليهم بالآلاف (٨٤/ ١٩٨٥ ٢٤٨٩ ، ٨٥/ ١٩٨٦ ٢٥٩٥) ، ولم يرد بتقرير انجازات وزارة التأمينات ونتائج أعمال (٨٤/ ٨٥ ص ٣٤ ، ٨٥/ ٨٦ ص ٣٣) عدد حالات الوفيات على حدة وإنما ورد بيان إجمالى لعدد حالات الوفاة الطبيعية والاصابة (عجز كلى وعجز جزئى) ، مما اضطر الباحث لاستبعاد هذه السنوات .

مجـ ص = م مجـ س + جـ ن (١)

مجـ س ص = م مجـ س^٢ + جـ مجـ س (٢)

باستخدام المعادلة الأولى :

مجـ ص = م مجـ س + جـ ن

٢٢,٠٩٦ = م × صفر + ٥ جـ

= ٥ جـ

∴ جـ = ٤,٤١٩٢

مجـ س ص = م مجـ س^٢ + جـ مجـ س

— ١,٧٢٤ = ١٠م + ٤,٤١٩١ × صفر

— ١,٧٢٤ = ١٠م

∴ م = — ١٧٢٤,

∴ معادلة الخط المستقيم

= — ١٧٢٤ ر س + ٤,٤١٩٢

ـبة للاتجاه العام يوجد تحفظ لأن عدد السنوات خمسة فقط ولذلك ستكون التقديرات لثوابت معادلة الاتجاه العام مشكوك فى كفاءتها من الوجهة الإحصائية ولذلك استخدم الباحث الوسط الحسابى لمعدلات الوفاة فى السنوات المتوفرة كتقدير لمعدل الوفاة المستقبلى .

تحديد جدول الحياة المناسب :

بتطبيق جدول الحياة الانجليزى (A 24/29 Vlt) بين السن (١٢ ، ٦٤ سنة) ، وبتطبيقه على المؤمن عليهم الموجودين فى ١٩٨٢/٦/٣٠(*)

جـــدول رقـــم « ٦ »

دراسة مقارنة بين عدد الوفيات الفعلى والوفيات التقديري باستخدام جدول الحياة الانجليزى (A 24/29)**

م	السنوات	عدد المؤمن عليهم بالآلاف	عدد الوفيات الفعلـــى	عـدد الوفيـات التقـديـــرى			
				qx	qx + 1	qx + 2	qx + 3
١	١٩٨٠/١٩٧٩	٢١٠١	١٠٠٩٩	٨٧٢٢	٩٥٧٩	١٠٠٢٥	١٠٦٦٢
٢	١٩٨١/١٩٨٠	٢١٨٦	٩٧٢٩	٩٠٧٥	٩٩٦٩	١٠٤٣٠	١١٠٩٤
٣	١٩٨٢/١٩٨١	٢٠٢٤	٨٤٠٣	٨٤٠٢	٩٢٢٨	٩٦٥٨	١٠٢٧٢
٤	١٩٨٣/١٩٨٢	٢٣٣٥	٩٥٦٢	٩٦٩٤	١٠٦٤٦	١١١٤٣	١١٨٥٠
٥	١٩٨٤/١٩٨٣	٢٤٠٤	٩٩٠٧	٩٩٧٧	١٠٩٦١	١١٤٦٨	١٢٢٠٠

حسب أعمارهم من ١٢ سنة إلى ٦٤ سنة .

وبإيجاد عدد الوفيــات التقديـرى باستخدام الجدول (A 24/29) وبتطبيق احتمال الوفاة (qx) وإضافة سنة (qx + 1) ، وإضافة سنتين (qx + 2) وإضافة ٣ سنوات (qx + 3) ، على السنوات الخمس ٨٠/٧٩ ، ٨١/٨٠ ، ٨٢/٨١ ، ٨٣/٨٢ ، ٨٤/٨٣ وذلك كما يوضحها جدول رقم «٦» .

وبمقارنة عدد الوفيات الفعلى فى هذه السنوات بعدد السنـوات التقديـرى المستخرجة ، نجد أن عدد الوفيات التقديرى باستخدام qx يقترب من عدد الوفيات الفعلى فى السنوات ٨١/٨٠ ، ٨٢/٨١ ، ٨٣/٨٢ ، ٨٤/٨٣ .

وذلك بخلاف (qx + 3), (qx + 2), (qx + 1) نجد أن عدد الوفيات التقديرى يزيد على عدد الوفيات الفعلى زيادة كبيرة .

مما سبق نجد أن جدول الحياة (A 24/29) يتمشى مع معدل الوفيات الفعلى وبذلك عند استخدام الجدول نستخدم ←

(*) لقد استخدمنا التوزيع العمودى للمؤمن عليهم فى ١٩٨٢/٦/٣٠ فى هذه الدراسة نظرا لتعذر الحصول على التوزيع العمرى الا فى هذا العام فقط .

** بالرجوع إلى الملف رقم ١ ، ٢ ، ٣ ، ٤ نجد أن معدل الوفيات الخام باستخدام جدول الحياة الانجليزى ,%) (A 42/29) qX = ٥١٧٧٤, + %.) (2 ,٤٩٥٥٤ = qX+ ,%) (٤١٥١٤,1 = ,%) (qX٢٠٥٧٠٥ = qX+ ٣) (معدل الوفاة الخام الفعلى للمدة من (٨٠/٧٩ إلى ٨٤/٨٣) ٤٣١٧,٪ بالرجوع إلى الجدول رقم (١٣) .

الجدول دون إضافة أى سنوات على السن عند تطبيق جدول الوفيات .

تقدير معدل العجز الكلى المستديم :

بدراسة عدد حالات العجز الكلى التى تحققت فى السنوات من سنة ٧٩/٨٠ إلى سنة ٨٣/٨٤ ، ومقارنتها بعدد المؤمن عليهم المناظر كما هو وارد فى الجدول رقم «٧» يمكن الحصول على تقدير معدل العجز الكلى المستديم فى حالات العجز الصحى والإصابى .

جدول رقم « ٧ »

عدد المؤمن عليهم وعدد حالات العجز الكلى بالآلاف ونسبة حالات العجز الكلى إلى عدد المؤمن عليهم[1](★)

بيان السنة	٧٩/٨٠	٨٠/٨١	٨١/٨٢	٨٢/٨٣	٨٣/٨٤	الإجمالى
عدد المؤمن عليهم (بالألف)	٢١٠١	٢١٨٦	٢٢٧٣	٢٣٣٥	٢٤٠٣	١١٢٩٨
عدد حالات العجز الكلى	٤،٥	٤،١	٤،٥	٣،٥	٥،٣	٢١،٩
النسبة ٪	٢،١٤	١،٨٧	١،٩٨	١،٥٦	٢،٢	١،٩٣٨

ومن هذا الجدول يتضح ان معدل العجز الكلى المستديم يتراوح بين ١،٥٦٪ و٢،٢٪ وأن الوسط الحسابى فى السنوات المتوافرة ١،٩٣٨٪ ، وزيادة فى الحذر سنأخذ معدل ٢٠٪ وباستخدام معادلة الاتجاه العام :

ص = م س + جـ

ص = -٠٢٥،س + ١،٩٣٨

وسنستخدم م الوسط الحسابى لمعدلات العجز الكلى فى السنوات المتوافرة كتقدير لمعدل العجز الكلى المستقبلى لأنه يوجد تحفظ على استخدام الاتجاه العام لأن عدد السنوات المتوافرة خمسة فقط ولذلك ستكون الثوابت مشكوك فى كفاءتها .

باستخدام معادلة الاتجاه العام ممكن استخراج معدل الوفاة الخام وهذه المعادلة كمايلى :

السنة	ص	س	س ص	س٢
٧٩/١٩٨٠	٢،١٤	-٢	-٤،٢٨	+٤
٨٠/١٩٨١	١،٨٧	-١	-١،٨٧	+١
٨١/١٩٨٢	١،٩٨	صفر	صفر	صفر
٨٢/١٩٨٣	١،٥٠	١	+١،٥	+١
٨٣/١٩٨٤	٢،٢٠	٢	+٤،٤	+٤
	٩،٦٩	صفر	-٦،١٥ +٥،٩	١٠
			-٢٥،	

مجـ ص = م مجـ س + جـ ن (١)

مجـ س ص = م مجـ س٢ + جـ مجـ س (٢)

باستخدام المعادلة الأولى :

مجـ ص = م مجـ س + جـ ن

٩،٦٩ = م × صفر + ٥ جـ

٩،٦٩ = صفر + ٥ جـ = ٥ جـ

∴ جـ = ١،٩٣٨

مجـ س ص = م مجـ س٢ + جـ مجـ س

-٢٥، = ١٠م + ١،٩٣٨ × صفر .

∴ م = -٠٢٥،

∴ معادلة ص = م س + جـ = -٠٢٥، س + ١،٩٣٨

ثالثا ـ تقدير معدل ريع استثمار الأموال المستثمرة بالهيئة العامة للتأمين والمعاشات حاليا :

من دراسة ريع الاستثمار المحقق من استثمار أموال الهيئة العامة للتأمين والمعاشات سنحاول الوصول إلى معدل الفائدة المحقق لإيجاد معدل ريع الاستثمار سنستخدم المعادلة الآتية :

حيث معدل ريع الاستثمار =

$$i_n = \frac{2\ I}{A + B - I}$$

I ريع الاستثمار المحقق خلال

A إجمالى الأموال المستثمرة أول السنة .

B إجمالى الأموال المستثمرة آخر السنة .

ويبين الجدول رقم «٨» التالى الأموال

(١) وزارة التأمينات ، تقرير إنجازات ونتائج أعمال عام ٨٠/٨١ ، ٨١/٨٢ ، ٨٢/٨٣ ، ٨٣/٨٤ ، ص ٣٤ ، ص ٣٠ ، على التوالى .

(★) بالنسبة لبيانات سنة ٨٤/٨٥ ، سنة ٨٥/٨٦ وردت بيانات إجمالية الوفاة الطبيعية ، والعجز الكلى وهى ١٤،١ الف ، ١٥،٣ الف ، ولذلك استبعدت لعدم وجود بيانات تفصيلية .

المستثمرة فى آخر السنة المالية لسنوات الدراسة ٧٩/٨٠ حتى ٨٣/٨٤ وكذلك عائد الاستثمار المحقق خلال السنة عن الفترة تحت الدراسة .

جدول رقم « ٨ »

السنــــة	٧٩/٨٠	٨٠/٨١	٨١/٨٢	٨٢/٨٣	٨٣/٨٤
الأموال المستثمرة آخر السنة (بملايين الجنيهات)	٢٢٩٣,١	٢٥٧٣,٥	٢٩٨١,٧	٣٤٢٢,٧	٥٢٤١,١
عائد الاستثمار خلال السنة	٩٤,٦	١٣٣,٨	١٥٥,٢	١٨٠,٣	٢٦١,٠
معدل ريع الاستثمار	—	٥,٦٥	٥,٧٥	٥,٧٩	٦,٢١

من هذا الجدول يتضح أن معدل ريع الاستثمار فى تحسن مستمر فقد زاد من ٥,٦٥٪ فى عام ٧٩/٨٠ إلى ٦,٢١ فى ٨٣/٨٤ ، ولقد بلغ متوسط ريع الاستثمار عن الأربع سنوات ٨٠/٨١ حتى ٨٣/٨٤ بلغ ٥,٨٥٪ ويعتبر هذا الريع منخفضاً ولذلك فإن الأمر يحتاج إلى دراسة السياسة الاستثمارية للهيئة العامة لـ"تأمين والمعاشات .

ثالثاً : دراسة معدل تزايد الأجور :

بفحص البيانات الواردة بالجدول رقم (٩) نجد أن الأجور تتزايد مع السن وبتوقيع النقاط الممثلة لـ(x = السن ، Yx = الأجر المقابل للسن x) على رسم بيانى نجد **المنحنى الذى يمثل هذه البيانات أقرب إلى الخط المستقيم ، ولذلك فإننا سنفترض أن العلاقة التى تربط الأجر Y والسن X تكون فى الصورة .**

$$Y_x = a_x + b \qquad (١)$$

حيث b,a معالم parameterيتم تحديد قيمتها باستخدام المعادلات المعتادة .

Normal Equations (٢)

$$\sum y = a \sum x_2 + n b \qquad (٣)$$

$$\sum x y = a \sum x + b \sum x$$

حيث n عدد أزواج البيانات (x,y) المأخوذة فى الحسابات من سن ١٦ سنة وحتى سن ٥٩ سنة ، ومن الجدول المشار إليه أمكن الوصول إلى مايلى :

n = ٤٤

$\sum x$ = ١٦٥٠

$\sum y$ = ٢٥٠١

$\sum x^2$ = ٦٨٩٩٦

$\sum x y$ = ١٠٣٥٧٢

وبالتعويض فى المعادلات (١) ، (٢) السابقة نحصل على معادلة الخط المستقيم التالية : $y = 1.374\ x + 5.316$

وهى العلاقة التى تربط بين الأجر Y والسن X .

رابعاً : الأسس الاكتوارية الخاصة بالمشروع .

مما ورد فى المبحث الثالث ـ أولاً ـ نجد أن جدول الحياة المناسب هو الجدول الإنجليزى A 24/29 vlt كما أن معدل العجز الصحى والإصابى المناسب ٢٪ .

ومما ورد فى ثانيا بخصوص معدل الفائدة المناسب فإننا نرى أن معدل الفائدة المحقق من استثمار أموال الهيئة العامة للتأمين المعاشات يعتبر منخفضاً بالقياس إلى عائد استثمار القنوات المتاحة فى سوق المال فى جمهورية مصر العربية ، ورغم ذلك زيادة فى الحيطة سنأخذ معدل الفائدة ٦٪ عند الحساب .

بناء على ذلك فإن الأسس الإكتوارية المستخدمة هى كالآتى :

١ ـ معدل الوفاة المستخدم qx مأخوذا من الجدول الانجليزى .

٢ ـ معدل العجز الصحى والإصابى ٠٢٪ .

٣ ـ معدل الفائدة المستخدم ٦٪ .

خامساً : تحديد المزايا والاقساط التى ستسدد :

(أ) تحديد المزايا :

تحدد المزايا بأجر ١٠٠٠ يوم من الراتب الأساسى للموظف أو العامل فى حالة وفاته أو عند حدوث العجز الكلى المستديم (الصحى والإصابى) خلال مدة خدمته بالحكومة أو عند بلوغه سن ٦٠ (سن المعاش) وبذلك نجد أن المزايا مرتبطة بالراتب الأساسى .

(ب) حساب الأقساط السنوية :

بتطبيق الأسس الاكتوارية الواردة فى (رابعاً) وبإهمال المصاريف الإدارية وباستخدام المعادلات الاكتوارية لحساب القسط لكل من التأمين المؤقت والوقفية البحتة والعجز الكلى المستديم الصحى والإصابى ، كل على حدة لكل سن وباعتبار مبلغ التأمين ١٠٠٠ جنيه .

(أ) التأمين المؤقت

$$P_1 \frac{1000\ (M_x - M\ 60}{N_x - N\ 60}$$

جـدول رقـم « ٩ »

متوسط المرتبات الأساسية لأقرب جنيه *حسب السن فى ١٩٨٢/٦/٣٠

السن X	متوسط المرتبات لأقرب جنيه Y	السن X	متوسط المرتبات لأقرب جنيه Y
١٦	٢٩	٤١	٦٥
١٧	٢٩	٤٢	٦٨
١٨	٣٠	٤٣	٧٩
١٩	٣١	٤٤	٧٠
٢٠	٣٢	٤٥	٧١
٢١	٣٢	٤٦	٧٣
٢٢	٣٢	٤٧	٧٤
٢٣	٣٥	٤٨	٧٤
٢٤	٣٦	٤٩	٧٦
٢٥	٣٨	٥٠	٧٦
٢٦	٤٠	٥١	٧٣
٢٧	٤١	٥٢	٧٥
٢٨	٤٣	٥٣	٧٦
٢٩	٤٥	٥٤	٧٧
٣٠	٤٧	٥٥	٧٧
٣١	٤٨	٥٦	٧٨
٣٢	٥٠	٥٧	٧٨
٣٣	٥٢	٥٨	٧٧
٣٤	٥٤	٥٩	٧٦
٣٥	٥٦		
٣٦	٥٦		
٣٧	٥٩		
٣٨	٦٠		
٣٩	٦٠		
٤٠	٦٣		

(ب) الوقفية البحتة

$$P_2 = \frac{1000\ D_{60}}{N_x - N_{60}}$$

(جـ) العجز الكلى المستديم (الصحى والإصابى) $P_3 = 2\%$

ويبين الجدول رقم (١٠) الأقساط لكل سن ولكل نوع من التأمين على حدة وذلك لكل مبلغ تامين قدره الف جنيه .

ملحـوظـة :

لقد أهملنا المصاريف الإدارية عند حساب القسط ولكن يمكن تحميل القسط بالمصاريف الإدارية المناسبة ، فإذا أخذنا المصاريف الإدارية بواقع ٥٪ مثلا فإن القسط التجارى السنوى ينتج من العلاقة

$$\Pi = \frac{P}{.95}$$

جدول رقم « ١٠ »

حساب الاقساط السنوية لكل سن ولكل نوع من التأمين على حدة وذلك لكل مبلغ تأمين قدره ألف جنيه

X	القسط المؤقت	قسط الوقفية البحتة	القسط المختلط	قسط العجز الكلى المستديم الصحى والاعصاب	إجمالى القسط المختلط + العجز الكلى
١٨	٣,٢١٨	٤,٤١٧	٧,٦٣٥	٢,٠٠	٩,٦٣٥
١٩	٣,٢٨٩	٤,٧١٢	٨,٠٠١	٢,٠٠	١٠,٠٠١
٢٠	٣,٣٦٤	٥,٠٤٧	٨,٤١١	٢,٠٠	١٠,٤١١
٢١	٣,٤٤٤	٥,٣٩٧	٨,٨٤١	٢,٠٠	١٠,٨٤١
٢٢	٣,٥٢٩	٥,٧٧٦	٩,٣٠٥	٢,٠٠	١١,٣٠٥
٢٣	٣,٦٢٢	٦,١٨٣	٩,٨٠٥	٢,٠٠	١١,٨٠٥
٢٤	٣,٧٢٢	٦,٦٢٣	١٠,٣٤٥	٢,٠٠	١٢,٣٤٥
٢٥	٣,٨٣٠	٧,٠٩٨	١٠,٩٢٨	٢,٠٠	١٢,٩٢٨
٢٦	٣,٩٤٧	٧,٦١٢	١١,٥٥٩	٢,٠٠	١٣,٥٥٩
٢٧	٤,٠٧٨	٨,١٧٠	١٢,٢٤٨	٢,٠٠	١٤,٢٤٨
٢٨	٤,٢١١	٨,٧٧٣	١٢,٩٨٤	٢,٠٠	١٤,٩٨٤
٢٩	٤,٣٥٩	٩,٤٣٠	١٣,٧٨٩	٢,٠٠	١٥,٧٨٩
٣٠	٤,٥١٩	١٠,١٤٤	١٤,٦٦٣	٢,٠٠	١٦,٦٦٣
٣١	٤,٦٩١	١٠,٩٥٧	١٥,٦١٣	٢,٠٠	١٧,٦١٣
٣٢	٤,٨٧٦	١١,٧٧٢	١٦,٦٤٨	٢,٠٠	١٨,٦٤٨
٣٣	٥,٠٧٣	١٢,٧٠٢	١٧,٧٧٥	٢,٠٠	١٩,٧٧٥
٣٤	٥,٢٨٢	١٣,٧٢٣	١٩,٠٠٥	٢,٠٠	٢١,٠٠٥
٣٥	٥,٥٠٨	١٤,٨٤٦	٢٠,٣٤٩	٢,٠٠	٢٢,٣٤٩
٣٦	٥,٧٣٧	١٦,٠٨٣	٢١,٥٢٠	٢,٠٠	٢٣,٥٢٠
٣٧	٥,٩٨٢	١٧,٤٥٣	٢٣,٤٣٥	٢,٠٠	٢٥,٤٣٥
٣٨	٦,٢٤٠	١٨,٩٧١	٢٥,٢١١	٢,٠٠	٢٧,٢١١
٣٩	٦,٥١٠	٢٠,٦٦١	٢٧,١٧١	٢,٠٠	٢٩,١٧١
٤٠	٦,٧٩١	٢٢,٥٥٠	٢٩,٣٤١	٢,٠٠	٣١,٣٤١
٤١	٧,٠٨٥	٢٤,٦٧١	٣١,٧٥٦	٢,٠٠	٣٣,٧٥٦
٤٢	٧,٣٩٤	٢٧,٠٦٢	٣٤,٤٥٦	٢,٠٠	٣٦,٤٥٦
٤٣	٧,٧٢٠	٢٩,٧٧٣	٣٧,٤٩٣	٢,٠٠	٣٩,٤٩٣
٤٤	٨,٠٧٧	٣٢,٨٥٤	٤٠,٩٣١	٢,٠٠	٤٢,٩٣١
٤٥	٨,٤٣٣	٣٦,٤١٧	٤٤,٨٥٠	٢,٠٠	٤٦,٨٥٠
٤٦	٨,٨٢٣	٤٠,٥٢٩	٤٩,٣٥٢	٢,٠٠	٥١,٣٥٢
٤٧	٩,٢٣٩	٤٥,٣٣٣	٥٤,٥٧٢	٢,٠٠	٥٦,٥٧٢
٤٨	٩,٦٨٢	٥١,٠٠٣	٦٠,٦٨٥	٢,٠٠	٦٢,٦٨٥
٤٩	١٠,١٥٣	٥٧,٧٧٩	٦٧,٧٣٢	٢,٠٠	٦٩,٧٣٢

X	القسط المؤقت	قسط الوقفية البحتة	القسط المختلط	قسط العجز الكلى المستديم الصحى والاعصاب	إجمالى القسط المختلط + العجز الكلى
٥٠	١٠,٦٥٢	٦٥,٩٩٩	٧٦,٦٥١	٢,٠٠	٧٨,٦٥١
٥١	١١,١٨٢	٨٧,٣٢٨	٨٧,٣٢٨	٢,٠٠	٨٩,٣٢٨
٥٢	١١,٧٤٤	٨٨,٢٤٨	١٠٠,٦٩٢	٢,٠٠	١٠٢,٦٩٢
٥٣	١٢,٣٤١	١٠٥,٥٥٠	١١٧,٨٩١	٢,٠٠	١١٩,٨٩١
٥٤	١٢,٩٣٤	١٢٧,٨٦٢	١٤٠.٨٣٦	٢,٠٠	١٤٢,٨٣٦
٥٥	١٣,٦٥٢	١٨٩,٣١٥	١٧٢,٩٨٠	٢,٠٠	١٧٤,٩٧٠
٥٦	١٤,٥٧٥	٢٠٥,٧٩٢	٢٢١,١٦٧	٢,٠٠	٢٢٢.١٦٧
٥٧	١٥,١٤٦	٢٨٦,٣٢٥	٣٠١,٤٧١	٢,٠٠	٣٠٢,٤٧١
٥٨	١٥,٩٦٤	٤٤٦,٠٤٢	٤٦٢,٠٠٦	٢,٠٠	٤٦٤,٠٠٦
٥٩	١٦,٨٢٠	٩٢٦,٥٧٤	٩٤٣,٣٩٤	٢,٠٠	٩٤٥,٣٩٤

سادساً : حساب القسط لمبلغ تأمين محدد بأجر ١٠٠٠ يوم لتطبيق الاقساط المحسوبة في (خامساً) لحساب القسط المقابل لأجر ١٠٠٠ يوم :

يقدم الباحث طريقتان :

(أ) الطريقة العلمية :

(ب) الطريقة العملية .

(أ) الطريقة العلمية :

القسط المطلوب عند السن

$\frac{SX}{30} \; X P X = X$

حيث s_x هو الأجر الشهري للمؤمن عليه عند السن x وسنطلق على هذا القسط بالقسط الابتدائي وهو قسط الاشتراك عند الدخول في النظام .

عندما تحدث زيادة على الأجر الشهري للمؤمن عليه فإن مبلغ التأمين المستحق عند الوفاة او العجز الكلي المستديم أو بلوغ سن المعاش يتغير . ولذلك فإن قسط الاشتراك فيجب أن يتغير بالتالي ولذلك فإنه يستحق على المشترك في النظام سداد قسط إضافي مقابل للزيادة في مبلغ التأمين وبفرض أن احد المؤمن عليه عند السن x + t اصبحت $s_x + t$ ولذلك فإن القسط الإضافي يحسب من العلاقة :

القسط الإضافي عند السن

$(s_x + t - s_x) \; xp_x + t = (x + t)$

ويتكرر زيادة القسط الابتدائي بأقساط إضافية كلما حدثت زيادة في اجر العامل بنفس الأسلوب السابق .

والمثال التالي يوضح كيفية حساب القسط :

مثـــال :

شخص راتبه الشهري ٩٠ جنيها وسنه ٣٥ سنة عند بدء الاشتراك وتم حساب القسط كمايلي :

القسط السنوي المطلوب عند السن

$P_x \; X \; \frac{S_x}{30} = X$

حيث s_x هو الأجر الشهري عند الاشتراك . ومن الجدول رقم (١٠) نستخرج p_x

∴ القسط = ٢٢,٣٤٩ × $\frac{٩٠}{٣٠}$

= ٦٦,٣٤٩ جنيه

بعد عام بلغ سنه ٣٦ سنة واجره ٩٣ جنيها ويحسب القسط الإضافي عند السن ٣٦ $(x + t)$=

$(\frac{S_x + t - S_x}{30}) \; X P_x + t$

من الجدول نجد انه $(P_x + t)$ = ٢٣,٥٢٠ جنيه

و $(S_x + t)$ = ٩٣ جنيها S_x = ٩٠ جنيها

.. القسط الاضافي عند السن $(x + t)$ ٣٦ سنة = ٢٣,٥٢٠ × $\frac{(٩٠ - ٩٣)}{٣٠}$

= ٢٣,٥٢٠ × $\frac{٣}{٣٠}$ = ٢,٣٥٢ جنيه

.. القسط الجديد عند السن x + t (٣٦ سنة) =

القسط السنوي السابق + القسط الإضافي = ٦٦,٣٤٩ + ٢,٣٥٢

= ٦٨,٥٠١ جنيه

وهكذا يتحدد القسط سنوياً ، ونلاحظ انه كلما زاد الأجر زاد أيضاً مبلغ التأمين وكذلك القسط .

ولكن من الأفضل عملياً أن نحصل على قيمة الاشتراك في التأمين كنسبة ثابتة من الأجر .

الطريقة العملية :

ان الاشتراك سيكون نسبة ثابتة من الأجر ، وهذا يعني أن القسط سيكون قسطاً متزايداً لأنه رغم ثبات النسبة إلا ان الأجر يتزايد وقد قمنا باتخاذ الإجراءات الآتية والتي تمثل الفروض الأساسية التي تم عليها الحساب :

١ ـ نحسب مبلغ التأمين عند بدء الاشتراك وذلك بضرب الأجر اليومي عند بدء الاشتراك × ١٠٠٠

فإذا كان الأجر اليومي ٣ جنيهات فالمفروض أن مبلغ التأمين الابتدائي ٣٠٠٠ جنيه ونظراً لأننا نفترض أن معدل الزيادة في الأجر النقدي ٨ ٪ سنوياً ، وطبقاً لمعدل النمو في الأجر التقديري ، ليكن ٨ ٪ سنوياً ممكن تقدير مبلغ التأمين

الذي يحصل عليه الفرد عند التقاعد بفرض أنه سيعيش لحين بلوغه سن التقاعد (سن ٦٠ سنة)

مثـــال :

إذا كان شخص راتبه اليومي الآن ٣ جنيهات حالياً ، فإن مبلغ التأمين الابتدائي عند التقاعد = ٣ × ١٠٠٠ = ٣٠٠٠ جنيه وحيث إن المرتب يزيد بمعدل زيادة ٨ ٪ سنوياً فائدة مركبة .

.. جملة المبلغ عند سن الستين = ٣٠٠٠ (١ + ٠,٠٨)^٦٠ - x

حيث سنه الحالي عند بدء الاشتراك

ومما سبق نحصل على مبلغ التأمين عند بلوغه سن الستين ونعتبر هذا المبلغ هو مبلغ التأمين عند إحالته للتقاعد وايضاً عند العجز الكلي أو الوفاة المبكرة قبل إحالته للتقاعد ، ويمكن الحصول على القسط من مبلغ التأمين فليكن مبلغ التأمين ٢٠,٠٠٠ جنيه ، يمكن الحصول على القسط السنوي الموحد ورغبة منا في ربط هذا القسط بالأجر فإننا من الممكن أن نفترض أننا سنبدأ بقسط صغير ينسب إلى الأجر كنسبة مئوية على أن يزيد هذا القسط سنوياً .

نفترض أن الأجر السنوي ١٠٠٠ جنيه ، والقسط تبلغ نسبته ٥ ٪ من الأجر ومعدل الزيادة ٨ ٪ سنوياً .

.. قسط السنة الاولى = ١٠٠٠ × ٥ / ١٠٠

= ٥٠ جنيها

.. قسط السنة الأولى = ١٠٨٠ × ٨ / ١٠٠

= ٥٤ جنيها

ولتحديد طريقة الحساب يتم مايلي :

شخص سنه ٣٠ سنة مرتبه ٩٠ جنيها

أولاً : مبلغ التأمين

= ٩٠ / ٣٠ × ١٠٠٠ (معدل الزيـادة ١,٠٨)^٦٠ - x

= ٣ × ١٠٠٠ (١,٠٨)^٣٠

= ٣٠٠٠ (١٠,٠٦٢٦٥٧)

= ٣٠١٨٧,٩٧١

نقوم بحساب القسط السنوي الثابت لشخص عمره س من واقع الجدول رقم (١٠)

٣٠١٨٧,٩٧١ / ١٠٠٠ × ١٦,٦٦٣ = ٥٠٣,٠٢٢

ولكننا نرغب في الوصول إلى قسط متغير ويتزايد بنسبة ٨ ٪ سنوياً نفرض ان هذا القسط = م

ونستطيع أن نحصل على قيمة م بالمعادلة التالية :

القيمة الحالية لدفعة حياة مبلغها م وتتزايد بمقدار ٨ ٪ سنوياً =

القيمة الحالية لقسط ثابت يساوي ٥٠٣,٠٢٢ جنيه

وبهذا نحصل على قيمة م القسط الابتدائي .

وبقسمة هذا القسط على الأجر نحصل على النسبة المئوية المطلوبة ، التي يمكن أن نحدد بها القسط السنوي ويحسب كنسبة مئوية من الأجر .

القيمة الحالية لدفعة حياة مبلغها م وتتزايد بمقدار ٨ ٪ سنوياً = القيمة الحالية للقسط إذا علم أن سعر الفائدة المستخدم ٦ ٪ سنوياً = ٥٠٣,٠٢٢

(م د) ر ن > = م / جـ^ن . (ر^ن - جـ^ن) / (ر - ن)

ر = ١,٠٨ جـ = ١,٠٦

(م د) ر ن > = م / جـ^ن . (ر^ن - جـ^ن) / (ر - جـ)

٥٠٣,٠٢٢ = م / (١,٠٦)^٣٠ . ((١,٠٨)^٣٠ - (١,٠٦)^٣٠) / (١,٠٨ - ١,٠٦)

= م / ٥,٧٤٣٤٩١ . (١٠,٠٦٢٦٥٧ - ٥,٧٤٣٤٩١) / ٠,٠٢

= م / ٥,٧٤٣٤٩١ × ٤,٣١٩١٦٦ / ٠,٠٢

= م / ٥,٧٤٣٤٩١ × ٢١٥,٩٥٨٣

= ٣٧,٦٠٠٥٢٩ م

.. م = ١٣,٣٧٨٠٥٦

وللحصول على النسبة = م / الأجر السنوي = ١٣,٣٧٨٠٥٦ / (٩٠ × ١٢)

= ١,٢٥ ٪ تقريباً

ومن الممكن زيادتها إلى ٢ ٪ من الأجر لمواجهة المصاريف الإدارية .

وانى أفضل الطريقة العملية لسهولة تطبيقها والله الموفق .

من سيتحمل دفع القسط :

يدفع الموظف أو العامل قيمة الاشتراك بالكامل .

المبحث الرابع : نتائج وتوصيات

أولاً : النتائج :

١ - يتقاضى ٤٠,٥ ٪ من أصحاب المعاشات معاشاً أقل من ستين جنيهاً ، كما ان ٢٨,١ منهم يتقاضون معاشاً يتراوح بين ستين جنيهاً واقل من مائة جنيه ، كما يتقاضى ٩٤,٣ ٪ من أصحاب المعاشات ورثة معاشاً اقل من ستين جنيها ، ٤,٩ ٪ منهم يتقاضى معاشاً يتراوح بين ستين جنيهاً واقل من مائة جنيه .

٢ - بلغ عدد صناديق التأمين الخاصة المسجلة لدى إدارة صناديق التأمين الخاصة بهيئة الإشراف والرقابة على التأمين بمصر ٢٢٤ صندوقاً في نهاية عام ١٩٨٥ .

تقييم المزايا التي يمنحها قانون التأمين الاجتماعي

٣ ـ وصل عدد صناديق التأمين الخاصة التي يبلغ جملة مالها الاحتياطي من مليون جنيه إلى ١٠ ملايين جنيه ٤ صناديق وصندوق واحد فقط من ١٠ ـ ٢٠ مليون جنيه .

٤ ـ تساهم بعض المصالح الحكومية في موازنات صناديق التأمين الخاصة لموظفيها في حين لا يحصل باقي موظفي الدولة على أي مزايا بخلاف ما يحدده قانون التأمين الاجتماعي .

٥ ـ بلغ اجمالي المؤمن عليهم بالهيئة العامة للتأمين والمعاشات ٢,٥٩٥ مليون وذلك في ١٩٨٦/٦/٣٠ بزيادة قدرها ١٩ ٪ عما كانت عليه في ٨١/٦/٣٠ .

٦ ـ وصل نسبة حالات التقاعد لبلوغ السن ونسبة حالات الوفاة وإصابه العمل في سنة ٨٥/٨٤ ، ٩٢,٤٧ ٪ من إجمالي عدد حالات انهاء الخدمة بينما بلغت في سنة ٨٦/٨٥ ، ٩٦,١ ٪.

٧ ـ يسدد العاملون بالحكومة ١١ ٪ من أجورهم إلى الهيئة العامة للتأمين والمعاشات ، كما أن الحكومة باعتبارها صاحبة العمل تسدد ١٩ ٪، وتتحمل الخزانة العامة ١ ٪ من أجور العاملين بالحكومة ويتم السداد إلى الهيئة العامة للتأمين والمعاشات .

٨ ـ بلغ إجمالي الاستثمارات في ١٩٨٦/٦/٣٠ مبلغ ٦٩٨٩,٦ مليون جنيه وريع الاستثمار عن نفس السنة المالية ١٩٨٦/٨٥ هو ٣٦٦,٨ مليون جنيه وبدراسة قنوات الاستثمار المختلفة في نفس التاريخ نجد أن :

٦٠,٩٤ ٪ من مجموع أموال الهيئة مستثمرة لدى بنك الاستثمار القومي .
٣٥,١٥ ٪ استثمارات في صكوك حكومية .

٩ ـ بدراسة فوائد وأرباح الاستثمارات وقنوات الاستثمار المختلفة في ٨٤/٦/٣٠ نجد أن ريع الاستثمارات للأموال لدى الخزانة العامة ٤,١٥ ٪ ، ولدى بنك الاستثمار ٥,٤٤ ٪ ، وطرف المحافظات بالجمهورية ٤,٧ ٪ . فإن هذه المعدلات منخفضة ويجب ان يعدل سعر الفائدة على هذه الأموال المستثمرة مع معدلات الاستثمار التي تقدمها البنوك التجارية ، حتى تتزايد موارد الهيئة العامة للتأمين والمعاشات وتتمكن من تقديم مزايا تأمينية جديدة للعاملين بالحكومة .

١٠ ـ لقد بلغت نسبة إجمالي الاشتراكات للعاملين بالحكومة في سنة ٨٥/٨٤ ، ٦١٦ ٪ عما كانت عليه في سنة ١٩٨٠ ، بينما زادت نسبة المزايا في سنة ٨٥/٨٤ ، ٤٤٥ ٪ فقط وقد وصل قيمة الفائض ٢٨٣,٨٥ مليون جنيه في نفس التاريخ ، كما أن ريع الاستثمار لأموال الهيئة بلغ ٣١٠ ملايين جنيه .

١١ ـ يتقاضى ٢٨,٧ ٪ من اصحاب المعاشات من ٥٠ جنيها ، وان ٦٨,٦ ٪ منهم يتقاضون أقل من ١٠٠ جنيه وذلك في ١٩٨٦/٦/٣٠ ، كما أن ٩٤,٣ ٪ من أصحاب المعاشات (ورثة) يتقاضون معاشاً اقل من ستين جنيهاً ، ٤,٩ ٪ من أصحاب المعاشات (ورثة) يتقاضون معاشاً يتراوح بين ستين جنيهاً واقل من مائة جنيه .

١٢ ـ وبالرغم من صدور القانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٨٤ الذي ادى إلى زيادة المزايا للعاملين المحالين للمعاش إلا ان هذه المزايا لا تتناسب مع التغير السريع في القوة الشرائية للنقود .

١٣ ـ يهدف صندوق التأمين الخاص إلى إعطاء مزايا ١٠٠٠ يوم مرتب أساسي اثناء الوفاة ، أو العجز الكلي الدائم ، أو اثناء إحالته إلى المعاش عند سن ٦٠ . فالمزايا مرتبطة بالراتب الأساسي للمؤمن له .

١٤ ـ الأسس العلمية لإنشاء صندوق التأمين :

(أ) تحديد جدول الوفيات المناسب . الجدول الإنجليزي
يتمشى مع معدلات الوفاة .

(ب) معدل العجز الكلي المستديم (حالات العجز الصحي والإصابي). ٠,٠٢ ٪

(جـ) معدل الفائدة المستخدم ٦ ٪

١٥ ـ بإهمال المصاريف الادارية وباستخدام المعادلات الاكتوارية لحساب القسط لكل من التأمين المؤقت ، والوقفية البحتة والعجز الكلي المستديم الصحي والإصابي ، كل على حدة لكل سن وباعتبار مبلغ التأمين ١٠٠٠ جنيه .

(أ) التأمين المؤقت

$$P_1 = \frac{1000\ (M_x - M_{60})}{N_x - N_{60}}$$

(ب) الوقفية البحتة

$$P_2 = \frac{1000\ D_{60}}{N_x - N_{60}}$$

(جـ) العجز الكلي المستديم (الصحي والإصابي)

$$P_3 = 2\ \%$$

١٦ ـ يمكن تحميل القسط بالمصاريف الإدارية المناسبة ، فإذا أخذنا المصاريف

ـ الإدارية بواقع ٥ ٪ مثلاً .
فإن القسط التجاري السنوي ينتج من العلاقة

$$II = \frac{P}{95}$$

ويلاحظ أن المصاريف الإدارية ستقل إلى درجة كبيرة لو عهد بإدارة الصندوق للهيئة العامة للتأمين والمعاشات باستخدام نفس المبنى والموظفين والمعدات .

١٧ ـ لحساب القسط السنوي لمبلغ تأمين محدد بأجر ١٠٠٠ يوم نطبق المعادلة التالية :

القسط المطلوب عند السن $\frac{S_x}{30} X P_x = x$

حيث S_x الأجر الشهري للمؤمن عليه عن السن X ويطلق على هذا القسط الابتدائي وهو قسط الاشتراك عند الدخول في النظام .

١٨ ـ عندما تحدث زيادة على الأجر الشهري للمؤمن عليه فإن مبلغ التأمين المستحق يجب أن يتغير بالتالي ، ولذلك فإنه يستحق على المشترك في النظام سداد قسط إضافي مقابل للزيادة في مبلغ التأمين ، وبفرض أن المؤمن عليه عند السن $(x + t)$ أصبحت $(S_x + t)$ ولذلك فإن القسط الإضافي يحسب من العلاقة :
القسط الإضافي عند السن

$$\frac{S_x + t - S_x}{30} X P_x + t = x + t$$

ويتكرر زيادة القسط الابتدائي بأقساط إضافية كلما حدثت زيادة في أجر العامل بنفس الأسلوب السابق .

١٩ ـ يمكن الحصول على القسط بطريقة عملية وتبلغ نسبته ٢ ٪ من الأجر وهي طريقة عملية اكثر سهولة من الطريقة السابقة .

٢٠ ـ بالنسبة للعضوية فهي إجبارية لكل الموظفين والعاملين الحكوميين ويدفع العضو فقط قيمة الاشتراك بالكامل .

التوصيـات :

يوصى الباحث بإنشاء صندوق تأمين خاص لموظفي وعمال الحكومة بجمهورية مصر العربية ، على أن تكون المزايا ١٠٠٠ يوم من الراتب الأساسي الأخير للفرد ، وتصرف في حالة الوفاة أو التقاعد أو العجز الكلي المستديم في حالة الإصابة أو المرض ، على أن يتحمل المؤمن له قيمة الاشتراك بالكامل .

المراجع العربية

١ ـ الكتب :

(أ) د. السيد عبدالمطلب ، التأمين على الحياة ، الطبعة الأولى ، دار الكتاب الجامعي ، القاهرة ، ١٩٧٦ .

(ب) د. محمد صلاح الدين صدقي ، نظرية الفوائد المركبة والدفعات ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٦٧ .

(جـ) د. محمد محمود الكاشف ، أصول الخطر والتأمين ، الطبعة الثانية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٢ .

٢ ـ دوريـات :

(أ) الكتاب السنوي عن نشاط سوق التأمين في جمهورية مصر العربية ، الهيئة المصرية للرقابة على التأمين ، سنوات ٧٩ ، ٨١/٨٠ ، ٨٢/٨١ ، ٨٣/٨٢ ، ٨٤/٨٣ ، ٨٥/٨٤ ، ٨٦/٨٥ .

(ب) وزارة التأمينات ، تقرير انجازات ونتائج الاعمال عام ٧٩/ ٨٠ ، ٨١/٨٠ ، ٨٢/٨١ ، ٨٣/٨٢ ، ٨٤/٨٣ ، ٨٥/٨٤ ، ٨٦/٨٥ .

(جـ) سجلات الهيئة العامة للتأمين والمعاشات .

المراجـع الأجنبية

1 - Emmett Vaughen, Curtis M. Elliot, Fundamentals of Risk and Insurance, The Willey, Hamilton Series in Risk and Tnsurance, New York, 1976.

2 - Insurance of the person, No 53154, the Chartered Insurance Institute, CII, Tuition Service.

3 - Magille Dan, Life Insurance, Richard D., Irwin In., 1967.

4 - Martin Paterson, Planned Life Assurance, London, Business Books Limited, 1969.

5 - Mehr & Gustavson, Life Insurance theory and Practice, U.S.A, Business Publicatiens, Inc, 1970, 1977 and 1984.

6 - The Wily Hamiten Series in Risk and Insurance, Oscar N. Serbien Editer.

Trigg, Randall H. and Mark weiser, "TEXTNET : A Network-Based Approach to Text Handling," ACM Transactions on Office Information Systems, Volume 4, Number 1, January 1986, 1-23 .

Trigg, Randall H., "A Network-Based Approach to Text Handling for the Online Scientific Community, "Ph.D. Thesis, University of Maryland, 1983.

Turoff, Murray, "Delphi Conferencing : Computer Based Conferencing with Anonymity," Journal of Technological Forecasting and Social Change, Volume 3, Number 2, 1972, 159-204.

Turoff, Murray, "Information and Value : The Internal Information Marketplace," Journal of Technological Forecasting and Social Change, Volume 27, Number 4, July, 257-373 .

Turoff, Murray and Starr Roxanne Hiltz, "CMC and Hypertext," Submitted to HYPERTEXT 87, University of North Carolina, Chapal Hill, November, 1987.

Turoff, Murtray and Starr Roxanne Hiltz, "Computer Support for Group versus Individual Decisions," IEEE TRANSACTIONS ON Communications, Con-30, Number 1, January, 1982.

Turoff, Murray and Starr Roxanne Hiltz, "The Electronic Journal : A Progress Report," Journal of ASIS, Volume 33, Number 4, July, 1982 .

Turoff, Murray, James whitescarver and Starr Roxanne Hiltz, "The Human-Machine Interface in a Computerized Conferencing Environment," Proceedings of the IEEE Systems, Man and Cybernetics Annual Conference, 1977, 145-157 .

Weissinger-Bayloan, Roger, and Ivar Tomission, "Cognitive Analysis of Communication Errors : A new Implementation and Evaluation Approach for Decision Support," First International Conference on Decision Support Systems (DSS-1), Execucom Systems Corporation, June 8-10, 1981, 39-44 .

Wildavsky, Aaron, "The Politics of the Budgeting Process," Boston, MA : Little, Brown and Company, 1964 .

Wildavsky, Arron, and Arthur Hammond, "Comprehensive Versus Incremental Budgeting in the Department of Agriculture," Administrative Science Quarterly, Volume 10, 1965 .

Wilcox, Richard H. and Robert Kupperman, "An on-line Management System in a Dynamic Environment," Proceedings of the First International Conference on Computer Communications, IEEE, 1972, 117-120 .

Yankelovich, Nicole, Norman Meyrowitz and Andries van Dam, "Reading and Writing the Electronic Book," Computer, Volume 18, Number 10, October 1985, 15-29 .





Conference on Decision support Systems Transactions, San Francisco, CA, 1982, 96-108 .

Iwaskow, William B., "Program Budgeting : Planning, Programming, Budgeting," .

Johnson- Lenz, Peter and Trudy, "JEDEC / EIES Project-- Use of Electronic Information Exchange in Developing Standards in the Electronics Industry," in Starr Roxanne Hiltz and Elaine B. Kerr, "Studies of Computer Mediated Communications Systems : A Synthesis of the Findings," Research Report Number 16, Computerized Conferencing and Communications Center, Newark NJ, NJIT, 1981 .

Johnson-Lenz, peter and Trudy, "Groupware : The Process and Impacts of Design Choices," in Computer Mediated Communication Systems by Kerr and Hiltz, Academic Press, 1982, 45-56 .

Johnson-Lenz, Peter and Trudy, and J.F. Hessman, "JEDEC / EIES Computer Conferencing for Standardization Activities," in Madeline henderson (ed.), Electronic Communication : Technology and Impacts, AAAS Selected Symposium 52, Westview Press, 1980 .

Kerr, Elaine, and Starr Roxanne Hiltz, Computer-Mediated Communication Systems, Academic Press, New York, 1982 .

Kurke, Lance B., and Howard E. Aldrich, Mintziburg Was Right : A Replication and extension of the Nautre of Managerial Work," Management Science, Volume 29, Number 8, August 1983, 975-984

Kreamer, Kenneth and John King, "Computer-Based Systems for Group Decision Support : Status of Use and Problems in Development,", Proceedings of Conference on Computer-Supported Cooperative Work (CSCW '86) , 1986, 353,-375 .

Lawrence, P.R. and J.W. Lorsch, "Organization and Environment," Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University, 1967 .

Lindblom, Charles E., "The science of Muddling Through," Public Administration Review, Volume 19, Number 2, Spring 1959 .

Linstone, Harold and Murray Turoff, The Delphi Method : Techniques and Applications, Addison-Wesley, 1075 .

Lowe, David, "Cooperative Structuring of Information : The Representation of Reasoning and Debate;" Journal of Man-Machine Studie, Volume 23, Number 1, July, 1985, 97-111 .

Mckendree, John D., "Decision process in Crisis Management : Computers in a New Role," in Encyclopedia of Computer Science and Technology, edited by J. Belzer, Volume 7, Marcel Dekker, 1977 .

Morris, David, Personal Communication, 1981

Novick, David, "Current Practice in Program Budgeting (PPBS), "New York : Crane, Ruseak and Company, Inc., 1973.

Pyhrr, Peter A., "Zero-Base Budgeting," Harvard Business Reiew, November-December, 1970.

Pyhrr, Peter A., "Zero-Base Budgeting : A Practical Management Tool for Evaluating Expenses," John wiley and Sons, 1973.

Rice, Ronald and Associates, The New Media, Sage, Beverly Hills Ca, 1984.

Rickman, "Software Catches the Team Spirit," FORTUNE, June 8, 1987, 125-136.

Scher, Julian M., "Distributed Decision Suport Systems for Management and Organizations," First International Conference on Decision Supprt Systems (DSS-1), Execucom Systems Corporation, June 8-10, 1981, 130-140 .

Scher, Julian M., "Computerized Conferencing and the Smulation Study of Human Communication Processes," Proceedings of the Summer Simulation Conference, 1976.

Steiner, George A., "Pitfalls In Comprehensive Long-Range Planning, Oxford, OH : The Planning Executives Institute, 1972.

Steinger, George A., and H.I. Schollhammer, "Pitfalls in Comprehensive Long-Range Planning ; A Comparative Multi-National Survey," Proceeding of the Third International Conference of the International Affiliation of Planning Societies, Brussels, Belgium, September, 1973 .

REFERENCES

Anthony, Robert N., "Planning and Control Systems : A Frame-work for Analysis," Boston, Ma : Division of Research, Harvard Business School, 1965.

Babunakis, Michael, "Budgets : An Analytical and Procedural Handbook," Greenwood Press, 1976.

Bahgat, Ahmed, "A Decision Support System for Zero-Base Capital Budgeting : A Case Study," Ph.D. in Management Thesis, Rutgers Graduate School of Management, Newark, N.J. 07102, 1986 .

Bower, Joseph L., Managing the Resource Allocation Process : A study of Corporate Planning and Investment," Boston, MA : Division of Research, Harvard Business School, 1970 .

Cashman, Paul M., "A Communication-Oriented Approach to Structuring the Software Maintenance Environment," ACM SIGSOFT, Software Engineering Notes, Volume 5, Number 1, January 1980, 4-17 .

Churchman, C.W., "Managerial Acceptance of Scientific Recommendations," California Management Review, VolumeV11, Number 1, 1974, 31-38 .

Conklin, Jeff, "Hypertext : An Introduction and Survey," Computer, Volume 20, Number 9, September, 1987, 17-41 .

Daft, Richard L. and Robert H. Lengel, "Organizational Information Requirements, Media richness and Structural Design," Management Science, Volume 32, Number 5, May 1986, 554-571 .

Decker, K.S., "Distributed Problem Solving Techniques : A Survey," IEEE Transactions on System , Man and Cybernetics, Volume SMC-17, Number 5, September / October 1987, 729-740 .

Desanctis, Garardine and Brent Gallue, "Group Decision Support Sstems : A New Frontier," Database, ACM SIGBDP Bulletin, Winter 1985, 3-10 .

Galbraith, Jay, Designing Complex Organizations, Addison-Wesley, 1973 .

Helmer, Olaf, "Toward the Automation of Delphi," Internal Technical Memorandum, Institute for the Future, Menlo Park, California, March 1970 .

Hiltz, Starr Roxanne, Online Communities : A Case Study of the Office of the Future, Ablex Press, Norwood, NJ, 1984 .

Hiltz, Starr Roxanne, "The 'Virtual Classroom' : Using Computer-Mediated Communication for University Teaching," Journal of Communication, Spring 1986, 95-104 .

Hiltz, Starr Roxanne, Kenneth Johnson and Murray Turoff, "Experiments in Group Decision Making, 1 : Communication Process and outcome in Face-to-Face vs. Computerized Conferences" Human Communication Research, Volume 13, Number 2, Winter 1986, 225-253 .

Hiltz, Starr Roxanne, Kenneth Johnson and Murray Turoff, "Group Decision Support Systems : A Field Experiment on the Effects of Designated Human Leader and Statistical Feedback in Computerized Conferences," Third draft submission to Management Sciences (10-86), May 1987 .

Hiltz, Starr Roxanne and Murray Turoff, "Structuring Computer-Mediated Communications to Avoid Information Overload," Communications of the ACM. July 1985.

Hiltz, Starr Roxanne and Murray Turoff, The Network Nation : Human Communication via Computer, Addison-Wesley, 1978 .

Hoffman, L. Richard, "The Group Problem Solving Process : Studies of a Valence Model," Praeger Publishers, 1979 .

Huber, George P., "Issues in the Design of Group Decision Support Systems, " MIS Quarterly, September 1984, 195-204 .

Huber, George P., "The Nautre and Design of Post-Industrial Organizations," Management Science, Volume 30, Number 8, August 1984 .

Huber, George P., "Group Decision Support Systems as aids in the use of Structured Group Management Techniques," in Gary Dickson (ed.), DSS-82, Second International



of orle playing, event oriented games in the CMC environment, to allow students to operate simulated companies as part of a management practices couis. This approch significantly differs from prior use of management games (Scher, 1976) in that the CMC environment allows a realistic simulation of the allowed and not-allowed communication channels in the gaming process. This raises the Possibility that a general role playing, event driven game system, allowing management to act out alternative decision options and explore their consequences, might be a form of GDSS to handle highly unstructured situations. While similar in objective to the classical "military game" approach, it is far more feasible because the individuals do not have to be in the same place or meet at the same time to carry out a prolonged investigation of a critical decision for the organization's future.

Once a CMC facility is a common tool in an organization for carrying out everyday organizational communications, there is an opportunity to extend that capability to serve as a general integation of all the managers work. In order to accomplish this, it must have an adequate internal design to allow such extensions to be easily implemented. Most of the current message and conference systems on the market are isolated systems that do not allow easy interface with other computer resources. As a result, widespread usage of such systems will be delayed until there is a new generation of CMC systems in place. However, the recent mushrooming of activity in GDSS, collaborative and cooperative systems seems to indicate the awareness that will make more software available to support these needs. The requirements to be met are :

Specific software to support human roles within the group activity.

Integration of communications between the human group members and the computer resources to support the group activity.

The ability to track the events and communications relevant to the decision task on an individual and group basis.

The ability to structure the channels of communication and the protocols of communication.

The ability to reorganize and reuse the material generated in the process in much the same manner that a good data base system allows.

Finally, if individuals do not use a computer based system to carry out their everyday tasks, then they will not take the time to master it when faced with an important decision, no matter how useful the system might be. The tools that make up a useful GDSS must also be useful, at least in part, on an everyday basis. We believe that one area in any organization that seems ideal for the introduction of CMC and integrated GDSS tools is planning and budgeting. However, it requires a conscious move on the part of the organization, away from a centralized command and control structure and toward decentralization and a stronger reliance on lateral networks for decision analysis and recommendations (Hiltz & Turoff. 1978; Turoff, 1985).

A final observation is that those of us involved in R&D efforts related to group decision support systems face a regular decision task This is the refereeing process, in which authors, reviewers, and editors must determine the worthof potential new contributions to the field. This is a group decision activity that seems highly suited for a good GDSS.

As suggested earlier (Hiltz and Turoff, 1978), a CMC system that allows authors to converse with the reviewers and at the same time protects the identity of the reviewers could possibly provide a singificant improvement in the process. There are also many supporting features, such as reference data bases, that can be used to augment the process. Perhaps if we can build a successful GDSS which we will use, we can then convince others to use such systems.

approach to ZBB. In this particular situation it also increased considerably the lateral exchange of information about capital investments. There were also many suggestions made about possible improvements in the presentation and organization of the information for the benefit of decision package development at all levels.

Mention of the above problem areas by participants did not correlated with any perceived measures of success for the exercise. They therefore, indicate ,a positive concern on the part of the participants for helping to improve the utility of the system.

4. CONCLUSIONS AND OBSERVATIONS

Decision tasks are often characterized as being structured, semi-structured or unstructured. The more unstructured the group task, the higher is the "equivocality" of the needed information. Daft and Lengel (1986) make the useful distinction between uncertainty and equivocality. Uncertainty means a lack of information; eg, Galbrath, 1977, "Uncertainty is the difference between the amount of information required to perform the task and the amount of information already possessed by the organization." Equivocality means ambiguity, the existence of multiple and conflicting interpretations about and organizational situation. Participants are not certain about what questions to ask, and if questions are Posed, the situation is ill-defined to the point where a clear answer will not be forthcoming.

CMC with decision-aid tools can be very suitable for problems involving ambiguity. For example, while the estimates of a proposed budget for a new project may be uncertain, any situation where the reasons and rationales for the new project have different perceptions in the organization or group is a situation of equivocal or ambiguous information. As pointed out by Daft and Legnel (1986):

Rich media facilitate equivocality reduction by enabling managers to overcome different frames of reference and by providing the capacity to process complex, subjective messages. Media of low richness process fewer cues and restrict feedback, and are less appropriate of resolving equivocal issues (page 560).

Of course, these authors go on to state that face to face meetings are a rich medium, while information systems and internal memos are not. Obviously, if CMC is eto play a dominant role in GDSS, we have to prove Daft and Lengel wrong on this one aspect of what is otherwise a superb discourse on organizational processing of information.

All three systems we have discussed in this paper were designed to handle situations with high equivocality of information. They do this successfully for a number of reasons :

They integrate free text discussion with computer based data structures appropriate to the class of task rather than the Content of the task.

At least some of the participants were able to adapt to new writing styles that include paralinguistic cues that substitute for the non-verbal cues that convey emotion and equivocality in face-to-face discussions.

The content of discussions differs from that in the face-to-face environment (Hiltz, Johnson and Turoff, 1986) in a manner that indicates that CMC is truly a new communications medium and that groups can reach decision whose quality if as good, or bettedr, than those of face-to-face decision groups.

The design of discussion aid structures focuses not on the content of the decision as in classical DSS, but on the communication process and protocols.

The element of self activation of participation by members in the group activity is desirable for encouraging reflective thinking about the task, rather than "shooting from the hip."

Our courent work at NJIT focuses on the development of a new generation of CMC systems that will allow the complete integration of group communication proceses with any and all computer resources and tools within a single interface concept (Turoff and Hiltz, 1987). The metaphor of communicating with other individuals and groups is being used to allow communication with models, data bases and any tool that might be used to support a specific GDSS application. We believe this is the foundation that we need for further work on the development and exploration of GDSS as well as other applications. For example, the same interface aproach is being used to create the "Virtual Classroom" as a replacement for the face-to-face classroom (Hiltz, 1986). A related aspect under that effort is the use



of awareness (95%) in any unit about the equipment needs of other units. There was considerable feeling (around 50%) that some umits always did much better than others, and there was a clear lack of both lateral communications and vartical communications about capital budgets. Moreover, there was no awareness (90%) of the budget strategies and approaches of other units, or awareness (87%) of any similar equipment needs across units. About sixty percent expected the effort to improve the situatuon and about five percent expected the reasults to be worse. This does not include the initial three boycotting units mentioned above, as they also did not participate in the initial survey .

Four primary motivational types of individual participants in the study were identified .

SHORT TERM (35%) : Those who primarily wanted to justify their budgets on a short term objective basis .

INSIGHT (15%) : Those who wanted to justify their budgets on a long term objective basis .

GAIN (27%) : Those who wanted to get the maximum for their unit .

COMPLIANCE (23%) : Those who just wanted to comply with doing the task .

This breakdown of the subject population provides confirmation of the realistic nature of this field trial. In general there were many correlations among underlying factors indicating that the SHORT TERM and INSIGHT groups were more positive and perceived more benefits from the process than the COMPLIANCE and GAIN group. However, there were some very positive outcomes perceived by the vast majority of the participants. Over 90% perceived the value of the information provided in the Decision Packages. There was a positive correlation between this factor and the perceived benefits of the process to NJIT as a whole. Over 73% believed that the process was desirable. Approximately 60% found the on-line process to be enjoyable and believed it improved the accuracy of the process .

Measures of mutual awareness and interrelationships among projects increased significantly between the pre and post test. A significant number of Decision Packages evolved that cut across organizational units seeking similar equipment. Furthermore, a great deal of communication occurred that consisted of individuals helping others to improve the estimates and specifications in their packages. There was also a strong correlation between the degree of participation in the communication process and the process and the perceived benefits .

The final document produced by this process became an input document to the Department of Higher Education to support the total budget requests, and was very well received. NJIT is now entering its third budget cycle using this approach to plan and control equipment purchases .

3.4 Problems Identified

There were a number of shortcomings with the process that were identified and which led to suggested improvements in the design. The ranking of all Decision Packages on one dimension was found to be extremely difficult for most participants. There was general agreement that packages needed to be ranked with respect to major missions such as research or education. Also,, many people felt uncomfortable with ranking very large investment projects along with very small ones. As a result, it was felt that the design of the system should be modified to include a process that enables the group to come up with the dimensions along which the ranking procedure should be carried out.

Also, an improved system design should allow the group to input those parameters to configure the system according to their chocice of the categories for organizing the decision packages, both to match objectives and to allow ranking of subgroups of packages. This was an area that elicited many suggestions for improvement on the part of the participants. Given the diversity of the suggestions, we suspect that this should be approached by providing a collaborative hypertext system where individuals can propose linkages and some sort of collective assessment function would propose a group consensus on the resulting structural mode. This would be an important pre-phase to determine the structure and relationship among program categories and objectives.

It was clear that the system considerably reduced information overload and decreased the amount of communication time as compared to the usual

standard ZBB decision packege required the following information to be supplied :

Package identification, organizational unit, description, purpose and benefits, special considerations, consequences of not doing it, capital investment costs, yearly maintenance costs, technical staff, personnel development time, personnel operational time and floor space requirements. These data could be modified at any time by the person or persons who created the particular package .

A ranking facility allows any participant in the ZBB activity to rank all the packages and, separately, just the packages in their unit. Two levels of management were built in so that the rankings could be grouped by management level. Members could modify their rankings at any time .

A series of standard summary reports allowing anyone to see the results at any time, by ranking and dollar amount alternatives, as well as to get all the detail on the decision packages .

A separation of Base Package and incremental extensions to those base backages, to allow users to spacify minimum levels of initial investment and incremental desirable additions .

A keyword index for the decision package that allowed lateral groupings of packages by such attributes as similar equipment or projects that share a comon denominator .

Tracking of all changes made in order to alert members when a package or a rank order is modified .

A coordinating role where designated member could act to move, merge and split packkages as needed to react to agreed upon modifications that might cut across organizational units .

In addition, the standard conference facility on EIES existed for free form discussion about the nature and merits of Decision Packages. The sum total of these features was a collaborative ZBB CMC system .

3.2 Case Study : Situation and Atmosphere

The case study was focused on a major new equipment budget for NJIT'S 1987 fiscal year. It was 1.5 million dollars on a total NJIT budget of around 20 million. The ZBB committee consisted of 28 individuals comprising the chairpersons of the departments, the directors of centers, the directors of special service units, the deans of the various colleges, and the vice president for academic affairs. The deans and the vice president comprise the second level of management. In some cases, the Department and canter heads delegated their participation to the individual in their unit normally responsible for dealing with new equipment acquisition .

It is quite common to discount case studies performed on captive subjects in university settings. However, given the autonomy of university departments run by tenured faculty, who generally have to be persuaded rather than ordered to do anything, there are many reasons why this can be considered to be a more conservative test of the feasibility of such a system than a profit making organization would have been. for example, three units of NJIT totally boycotted any participation in the process for the first three months of the eight month budget cycle. Their reactions were highly charged and expressed at all levels. Only after it was clear that the effort was moving ahead successfully and the VP announced that no new equipment money would be given to any department that did not participate, did those three units join in the effort .

During the eight months of the process there was an initial face-to-face meeting to explain the system to be used. Subsequently, there were no other face-to-face meetings, and the entire process took place online .

3.3 Results of the Trial

The trial was instrumented with pre and post surveys, interviews, activity montioring and analyses of the discussion and behavioral patterns of those involved. There is a very extensive set of findings providid in the doctoral dissertation that resulted (Bahgat, 1986). We will provide here only an interpretive summary of those findings pertinent to the tobic of this paper .

The prior budgeting process had been traditional in nature and consisted mainly of each unit separately reporting their needs and requests up the management ladder. As a result, there was considerable lack



Increased formalization of the budget process
Lack of influence by the line manager .
Lack of cost control over day to day activities
Difficulty of identifying relationships among programs and objectives .

The introduction and later abandonment of PB in many situations is well documented in the literature (Novick, 1973; Babunakis, 1976; Pyhrr, 1973; Iwaskow, 1981) .

The third major abbroach, Zero-Base Budgeting, has followed the same cycle of initial hopes for fundamental improvements, unpleasant experiences in terms of implementation, and general abandonment as a budgeting process. However, the reasons are very different for ZBB than for PB. The objective of ZBB is to involve management at every level in making comparative judgements on the planned budgets. Therefore, a group of line managers are supposed to compare and judge the individual projects for all the managers at their level and in their part of the organization (Pyhrr, 1970). The fundamental problem with ZBB is that it imposes a very large burden of added communication in order for managers to review each others' projects, discuss them on a relative basis, and arrive at a group consensus on their relative importance to the organization. Given the fact that most organizations already impose communications requirements that take the majority of managers' time (kurke, 1983), the resulting overhead required for the introduction of ZBB either s kills its use in the organization or leads to procedures that nullify its benefits (Wildavisky and Hammond, 1965). A common backroom practice has been a group of managers to draw straws as to who would have the right to choose the first priority package, the second, etc. This sort of procedural solution to carrying out the process was not the intended outcome of the technique .

Budgeting is a planning process and Steiner (1972) identified the ten most important pitfalls for planning, based upon a study of 215 for profit corporations. A number of these planning pitfalls relate directly to the problem of communications :

(4) Failure to assure the necessary involvement of major line personnel in the planning process .

(7) Assuming that corporate comprehensive planning is something separate from the entire management process .

(8) Injecting so much formality into the system that it lacks flexibility, looseness, and simplicity, thereby restraining creativity .

(9) Failure of top management to review, with departmental and divisional heads, the long-range plans which they have developed .

A follow-up study of 245 additional international firms confirmed the same fundamental list of pitfalls (Steiner and Schollhammer, 1973).

With the above perspective in mind, our final example of CMC as a GOSS is a case study of the design, implementation, use and evaluation of the integration of a CMC system with a computer based ZBB system (Bahgat, 1986). We feel this particular example is highly significant because :

1) It is a clear-cut demonstration of a CMC system functioning as a GDSS .
2) The outcomes run completely counter to the conventional management wisdom on the ZBB approach .
3) It further demonstrates that implementing a process in a CMC environment produces different results and behavioral patterns than the same process in the face-to-face environment .

3.1 Design of the ZBB System

The system was designed to focus on capital budgeting for new investment projects. This made it easier to introduce the system as a complement to the existing budget process, and to minimize confounding of the results with some of the problems of a non-communication nature associated with the ZBB process. Among these other problems are the need to determine the appropriate cycle time to reactivate ZBB on various projects, determining what is truly variable in an on-going process, etc .

A standard conference facility on EIES at NJIT was augmented with the following features :

A data base of "decision packeges" which the users of the system could fill in and update at any time. (A decision package is a proposal that describes the minimal amount of money to support a new project or meaningfully expand or improve an existing project). The forms for a

Increases the amount of discussion.

In terms of participation, it was felt that fewer people participated more (in other words, there was more intensive participation by a subgroup within the committees) (Johnson-Lenz, 1981, p. 429).

No doubt, one of the important aspects of this Systen was the ability to make anonymous or pen - name comments and to vote without anyone knowing an individual's vote. This helped considerably in overcoming the concern of some members about giving away leads or indicators to current R&D developments in the companies they were representing. While JEDEC committees were "collaborative" groups, they were not necessarily "cooperative" ones with respect to all the group objectives.

It is interesting to note that the TERMS software was also used in an informal group conference (TRANSFORM) which was devoted to discussing "life" views and experiences. The sort of terms on which members of the group contributed viewpoints were "vision" and "love." This serves to illustrate that a well designed group communication structure can serve a wide variety of applications. The fact that there have been successfully used CMC architectures for group therapy sessions and religious meditation serves to illustrate that users experienced with CMC systems can engage in the full range of group communication objectives. Unfortunately, most managers and professionals who have not used CMC systems seem to believe "intuitively" that many face-to-face meeting objectives (e.g. negotiation) cannot be carried out in the CMC environment. There is still much work needed to provide the software tools that can help to change these perceptions. Also, of course, to convince the current generation of management that there is benefits to non face-to-face forms of communication.

A great deal of related work is going on the area of "hypertext" systems. Researchers and designers are beginning to discover that many different types of links are necessary to represent the associations individual users make among the information fragments comprising a hypertext system. Trigg (1983) identified about 50 types of links to represent scientific discourse. Lowe's work on debate and reasoning (1985) seems to indicate that links in hypertext may need full / functional equality with nodes. As a result, the future for systems of the type we have been discussing lies in either coming up with more powerful generalized theoretical models of the cognitive relationships people use, or in highly tailored systems to fit the characteristics of a particular application.

3.0 CMC AN BUDCETING

No decision activity in organizations is more common and pervasive at all management and professional levels than the allocation of resources and the development of budgets. The achievement of every functional activity in the organization and the personal success of every manager rides on obtaining sufficient funds and resources to carry plans in order to achieve management's objectives.

Problems with budgeting processes are well documented (Anthony, 1965, Bower, 1970). The most popular form of budgeting is the "traditional" or "line-item" form of budgeting that is largely extrapolative. The major historical attempts to overcome the shortcomings of "line-item" budgeting have been program Budgeting (PB) and Zero-Base Budgeting (ZBB). The traditional line-item budget process is simple in concept and procedural design relative to these other two. From a communication standpoint, the process of taking line items as given and the independent polling nature of the process does not encourage cooperation among different units in the organization. Neither does it allow the integration of normative approaches to planning, nor does it relate to or identify with the goals and objectives in the organtization. However, in any well functioning organization this still takes place through the "informal" channels. There is also a sizable school of thought that this may be the only feasible approach (Wildavisky, 1964; Lindblom, 1959) .

Program Budgeting attempts to relate budgets to specific program objectives but tends to introduce a number of problems that have made it very unpopular :



and text item types and status. There was nothing built in that dealt with content or specifics of a particular problem. This is counter to much of the early paradigm surrounding Decision Support Systems, in which the tools were structured for a given decision maker and his or her specific problem.

While specific data bases and models can be created around specific decision problems, the communication structures that integrate groups with problems to solve have to focus on the general class of problems that the group deals with, and not any specific problem. We believe this is the key element in the future success of such systems.

2.4 Standards Setting : « TERMS « and « CHIPCHECK »

The Joint Electron Device Engineering Council (JEDEC), under the aegis of the Electronic Industries Association, used EIES form 1978 to 1980 (when NSF funding for the project expired) for "selected aspects of its work of promoting hardware and software standardization in microcomputer / large scale integration products" (Johnson-Lenz, Johnson-Lenz, and Hessman, 1980) JEDEC's standardization activities are conducted by a series of numbered committees, which ordinarily communicate only through quarterly face-to-face meetings, with phone and/or mail in between. A great deal of JEDEC's work in reaching standards that will obtain the required unanimous approval of its members in order to be adopted involves first reaching agreement on a set of terms and definitions that apply to a given standardization topic. In addition to free-form discussion in conferences, a structured decision aid was programmed to support the process of development of and reaching agreement on a standard set of terms and definitions. Called "TERMS," this system allowed any member of a committee to :

Add a proposed term (abbreviation and full name);
Add a proposed definition or alternative definition to those made by others;
Make a commentabout a term or definition;
Vote on each proposed term and definition;
Revote at any time, based upon current votes and new alternatives.

Straw votes could be entered anonymously, and tallies of all votes on all proposed definitions were always available to members. The set of items contained in the TERMS subsystem for any specific standards effort was called a Glossary and was maintained as a separately organized data base, associated with the group's conference. The TERMS system was designed and re-designed with the participation of interested project members (Johnson-Lenz, 1981).

In addition, the leader of one of the Groups, Bob Vernon of Texas Instruments, developed a decision-support aid for his committee's work on memory chip carrier standardization. Calld "chipcheck," it was used in evaluating various proposed memory chip carrier configurations. This routine recorded anonymous data only, since a possible configuration associated with a specific manufacturer might give away product development plans. The routine loaded a set of design rules based on multilayer package structures, and the user then entered parameters for specific possible package design options. The routine then calculated and evaluated the parameters in light of the ground rules. All users could see the different sets of parameters proposed (eighteen in total were generated) and their evaluation against these common rules.

The JEDEC standardization project was not without problems, For instance, only 58 of the invited 77 members ever signed online and participated; when asked why, the most frequent reason given by non-participants was "lack of time." a major perceived shortcoming was the lack of any graphics except those that could be generated using the keys on the keyboard.

During a final evaluation interview, those who had participated in any of the activities on EIES were asked how using the system affected the quality of decisions, the amount of information available, the speed of decision making, the amount of discussion, and the amount of participation. The data support the conclusion that use of the system :

Speeds up the standards process (accelerates exchange of ideas and opinions; fast feedback saves time) .

Improves the quality of decisions .

Increases the amount of information available for decisions.

Makes for better, more effective face-to-face meeting each three months. (especially by improving continuity between those meetings).

decision making during declared national emergencies. Its functions included messaging, conferencing, and data reporting in crisis management situations. It was first used in the Wage-Price-Freeze as a Crisis Management Information System For over a decade it was used on smoe 20 or more declared federal crisis situations such as commodity shortages (e.g. chlorine, natural gas, oil) and major strikes) e.g. transportation, coal).

EMISARI provided the ability for 100-200 people scattered around the country to track, interpret and reorganize both the qualitative and quantitative information associated with a rapidly changing and unpredictable situation. While it operated on dumb terminals in a line mode, it had many significant features for collaborative group decision mode, it had many significant features for collaborative group decision processes that have yet to exist in any commercial system in operation today. Some of the features that relate to current considerations of GDSS are :

The system monitor could establish a variety of data forms and then assign particular system members the responsibility to fill in those forms.

people could address messages to the "data," so anyone trying to interpret the data, explain why it was pecular, or act on it could associate a discussion (set of footnotes) with the data. People retrieving the data would be informed of the associated discussion.

One type of data table was a time series that would calculate a regression extrapolation each time a new entry was made and flag values outside of expected predictions.

public notebooks (bulletin boards) had separate roles for those maintaining entries and those able to read. Tracking of key words searched in these entities determined what people were looking for but could not find.

A tracking data format enabled people to establish the sequence of steps a "case" would go through and who was responsible for the determination of the outcome of each "step" in the process.

A simplified interface to a multi-regional input-output data base allowed people to get indications of the impacts of changes in industrial output in their area on related industries.

The most important aspect of this system was that the structuring of data being reported, roles, and responsibilities could be dynamically modified within a few hours to adapt to changing requirements.

Approximately $^1/_3$ of the software in the EMISARI system was devoted to supporting tools for the specialized human roles that were an integral part of the design. This concept of building human roles into the design has been common, to various degrees, to most other computerized Conferencing Systems built since that time.

EMISARI was a system that allowed well over 100 people working 12 to 16 hour days over periods of months to coordinate their activities and collaborate on the analysis of decisions they had to make. It served, in every sense, the same functions that have been ascribed to real time situation rooms.

We feel that some of the attempts to limit GDSS to real time systems (by definition) are ridiculously restrictive, and that restriction is at the heart of why many such systems get built but not used. In a crisis situation, people must adjust their activities to the occurrences they are dealing with, and not to synchronous group meetings. While companies do not often face major crisis situations (e.g. strikes, takeover bids, law suits), there are many situations (e.g. product development delays, supply shortages, competitive announcements, cost overruns, etc.) that produce behavior and needs similar to a crisis situation.

In the business world, the nearest equivalent to the original EMISARI system was a version of EQUAL (Morris, 1981), which is used internally by IBM to handle information requests from the field about a wide range of products. It highly structures the roles people may play in reacting to such requests, types of reactions that can be made, and the status of these reactions. EQUAL is used by somewhere over 20·000 people in IBM. Another example of this class of systems was MONSTR (Monitor for software Trouble Reporting), which was highly structured around the group activity of tracking and responding to problems, and allocating resources to deal with maintenance of software products (Cashman, 1980).

The common thread for all these systems is that the software dealt only with human roles, communication protocols and structures, data structures



Effective group work in the electronic medium thus requires both explicit and intentional group processes and procedures and the software to support them. This union of group process and software support we call "groupware," to distinguish it from either process or software alone. Furthermore, a particular software system can often support different processes, while a specific procedure can be followed using a variety of software tools. The most effective results are achieved when the groupware is carefully matched to the group's needs and preferences.

The term "groupware" recently appeared in Fortune magazine (Richman, 1987) to categorize software that supported team efforts. Unfortunately, the origin and history of the term was not mentioned.

In the area of DDS, another term that has appeared in the literature (Scher, 1981) is that of "Distributed Decision Support Systems" (DDSS). The term "Distributed Decision Making Systems" was used by Thomas and Burns (1981). It is very difficult. to distinguish these concepts from that of GDSS. In both these earlier papers, it was quite clear that the systems being referred to applied to situations that did not require time co-incident activity of the group. Many early discussions of GDSS seemed to imply that the concept meant meetings where members of the group were co-incident in time. Our view of the promise for GDSS is very consistent with the one expressed by Scher (1981) :

We strongly maintain that with the proper communication structure, what one may deem as the unstructured decision task could effectively be brought into the semi-structured domain.

From this point of view, it is the structuring of the communication channels, the protocols of the communication process, the human roles supported by the software, and the integratin of computer and management tools into the communication structure (e.g. data bases, models, etc.) that comprise the design components for GDSS.

In the computer field, a whole thesaurus of terms has emerged recently to characterize this area of research. Besides those associated with CMC (e.g. Computerized Conferencing, Message Systems etc.) There are now "Collaborative" Systems. "Cooperative" Systems and Hypertext and Hypermedia Systems. Sometimes it seems, in the Computer Science field, that the creation of terms is as important as the creation of new systems. However, the psychology behind the choice of such terms as collaborative and cooperative is the hope that some of the same abstractions that serve to explore the processes whereby computer based procedures can collaborate or cooperate will also apply to humans. The term "hyper" expresses the idea that text and other media can be handled in completely new and unusual ways inside a computer system, and serves to make that facility distinctive from paper processes. Much work is taking place in the area of Hypertext To incorporate cognitive task structures to govern the non-linear association of fragments of text and other media so as to improve the ability of individuals to create and view hypertext documents (Conklin, 1987). Recent efforts to integrate communications and other computer tools into hypertext systems qualify them for consideration as potential GDSS systems. Collaborative composition of a hypertext document about a "messy"management problem would certain constitute a GDSS application.

In the engineering literature, a number of other terms have emerged such as Distributed Problem Solving, Distributed Expert Systems and Distributed Artificial Intelligence (Decker, 1987). The major emphasis in this area is on real time systems with high degrees of computer support such as for the application to air traffic control.

The net result is that a lot of work both related to and very appropriate to GDSS is scattered through a wide professional literature. Our context, for the rest of this paper, is limited to Computer mediated Communication Systems, and some specific case studies of GDSS that have been designed as integral parts of CMC applications.

2.3 EMISARI (Emergency Management Information System And Reference Index)

EMISARI was developed at the Office of Emergency Preparedness in 1971 (Wilcox, 1972; Mckendree, 1977; Hiltz & Turoff, 1978) to support

Given this perspective on the integration of computer and communication technologies with decision support functionality, we can call out of the literature a number of historical perspectives on this concept and illustrate it with some major examples of the synergy that has already occurred within the context of Computer Mediated Communication Systems. Also, the words that have been used to convey the underlying concepts provide insights in themselves to the understanding of the full scope of what might be encompassed within a GDSS.

2.1 Delphi Conferences

The first efforts at specific computer systems designed to enhance group problem solving were Computerized versions of a policy Delphi process (Turoff, 1972; Helmer, 1970). Delphi is a methodology which is often used for complex, unstructured problems, such as trying to predict potential breakthroughs in biomedical research and their societal impacts. The objective of a Policy Delphi is to develop the strongest Pro and Con arguments for alternative resolutions to a policy issue. The first computerized conferencing systems was a Policy Delphi structure that allowed the members of the group to track suggested resolutions of a policy issue, to vote on the alternatives using scales for "desirability" and "feasibility," to make pro and con arguments associated with those resolutions, and to vote on the arguments using dimensions of "importance" and "validity." Often misunderstood, Delphi's basic objective is the design of communication structures (usually with pencil and paper) to allow problem solving groups to function more effectively in an asynchronous nature. The early attempts at computerization of alternative Delphi designs led to the following observation (Linstone and Turoff, 1975), which we think remains valid :

In practice, one should view computerized conferencing as the ability to build and appropriate structure for a human communication process concerning a specific subject (problem)... If the individuals enter such a discussion with fake names then we have defacto a "Delphi Conference." The computer allows us to go from the complete Delphi mode to various mixed modes such as that in which the conferee is able to decide whether an individual comment is signed with the person's real name. It is the view of the editors (Linstone and Turoff) that the question of anonymity or its degree is less crucial to the definition of Delphi than the concept of designing the human communication structure to be used. The hundreds of meaningful paper-and-pencil Delphis that have ben done represent a storehouse of knowledge on the design of human communication structures for implementation on modern computer communications systems (page 490-491).

2.2 CMC, "Collective Intelligence," "Groupware :" A Multiplicity of Words for Similar Concepts

In the mid seventies the objective of "collective intelligence" was defined as the ultimate goal of Computer Mediated Communication systems and defined pragmatically by Hiltz and Turoff (1978) as follows: "The decision arrived at by the group must be at least as good as the best solution offered by any member acting alone" (page 273). There are many reasons why this is not an assured outcome in even face-to-face meetings (Hoffman, 1979). For that reason, we consider this criteria an excellent comparative measure to apply to any group process. The other important dimensions are the speed with which the group can reach a decision, the commitment of the individual members, and the overall consensus of the group. We have been designing and assessing CMCS that encourage Colective Intelligence and improvement in the other dimensions ever since.

The results of a number of controlled experiments in group problem solving lend support to the hypothesis that CMC-based systems can achieve Collective Intelligence (Turoff and Hiltz, 1982; Rice, 1984; Hiltz, Johnson and Turoff, 1986; Hiltz, Johnson and Turoff, 1987), but there remains much to be done. It has been demonstrated that groups can do as well in the CMC environment as in face-to-face meetings. There is some evidence of CMC producing better results for certain types of problems, particularly within a social context of groups of managers and professionals with a history of working together. This is counter-intuitive to most current management "wisdom" which focuses exclusively on face-to-face meetings for decision making.

Johnson-Lenz (1982) in the late seventies coined the word "groupware" and explicitly defined it as :



such a definition of GDSS strikes us as needlessly constricting in nature and bears no relationship to the objectives of a GDSS.

Very early in the work on DSS, it was strongly suggested by a number of authors that organizations dealing with changing environments must consider communications as a fundamental part of any attempt to brovide improved decision making aids and integrate them into the operational environment (Galbraith, 1973; Lawrence and Lorsch, 1967; Weissinger-Baylon and Tonisson, 1981; Scherr, 1981). None of these early considerations made any distinction between synchronous and asynchronous forms of communication, but were focused instead on the nature of organizational communications in general.

Obviously, we categorically reject any attempt to define GDSS as including only systems whose users are forced to meet simultaneously and/or face-to-face in order to carry out their group process. Any well designed CMCS can be utilized in a synchronous mode, but after the novelty of such use wears off people seem to prefer asynchronous group activities. In fact, there is evidence that this may significantly improve the quality of the group interaction by providing more equal participation and more time to reflect on what has been accomplished before being forced to respond (Kerr and Hiltz, 1982; Hiltz, 1984) and to participate in the group decision process. As a result, we are completely at odds with those who feel that the "war room" type of approach (physical or electronic) should be the primary focus and hold the primary payoff for GDSS.

It is also clear that people will prefer to utilize one integrated system rather than use many different systems to carry out a decision-making and implementation process. Just as the need exists to provide a single integrated interface for all computer based support systems for management and professional augmentation, it seems highly unlikely that managers will be satisfied with Decision Support Systems that require different technologies and procedures when they are working on the problem or task as dispersed individuals contributing to the group, and when the group meets co-incidentally in time.

The methodological requirements of "hard science" often distort research in the direction of what can be easily studied , rather than the most important things to know. The external validity of many controlled laboratory experiments is thus often very questionable. For example, we want to know about cancer in humans, but methodological - ethical considerations dictate that we mainly study cancer in rats and other species on which we feel free to conduct large-scale experiments. we want to know about systems that will help groups with the actual types of problam situations they face- often complex. unstructured. producing decisions whose quality cannot be objectively assessed for years (if ever). and requiring attention from a large number of participants ovr a long period of time. For methodological reasons, we instead study small ad-hoc groups working on comparatively simple experimental tasks that can be resolved within an hour or two, and with decision outcomes whose quality can be immediately judged. Certainly, there is a role for controlled experiments in the development of GDSS; we have conducted a number of them ourselves (e. g., Hiltz, Johnson, and Turoff, 1986). However, we feel that at this stage, some richer conceptual insights can be gained from documented case studies of groups using GDSS that are evolved to assist them with the actual problem situations they face.

This paper reviews some early and recent examples of CMC Systems which appear to us to qualify as full fledged GDSS systems. As a result we feel some light may be shed on some of he current confusions in the literature on GDSS. To start, it is useful to look at some of the other terms and viewpoints that have been used to characterize GDSS and related efforts in the general area of CMC.

2. HISTORICAL PERSPECTIVE

The term Group Decision Support System overlaps with a large number of efforts and achievements that have occurred in the development and application of Computer Mediated Communication Systems (CMCS). Huber (1984) recognized that there is an affinity between the two when he stated :

> **We expect that a significant increase in decision-group efficiency and effectiveness will be achieved by creatively integrating c^2 (Computer and Communications) technologies into decision-group technologies (page 937).**



Computer Mediated Communications and Group Decision Support Systems

By

Murray Turoff, Starr Roxanne Hiltz and Ahmed N.F. Bahgat

ABSTRACT :

The relationship between Group Decision Support Systems (GDSS) and Computer- Mediated Communication Systems (CMCS) is reviewed, describing both early and recent examples of tailored CMCS that satisfy the functional definition of a GDSS. The case studies summarized include EMISARI for Crisis Management, TERMS for consensus generation on the setting of technical standards, and a recent integration of Zero-Base Budgeting (ZBB) with CMC. Based upon these case studies, a number of observations are made on the nature of GDSS and associated areas of investigation.

"Communication is a device for taking several minds, and making them act more like one mind." - C.W. Churchman (1974).

1. INTRODUCTION

A recent comprehensive survey of Group Decision Support Systems (GDSS) (Kraemer and King, 1986) concludes :

The field of GDSS's is as yet not well developed, even as a concept. There are divergent and conflicting definitions of what the term means.

Moreover, even among the simple technologies of GDSS's there has been only limited adoption and use in organizations.

The technology has been adopted by some organizations only to be subsequently abandoned. In such cases we can only conclude that the technology was ineffective and / or uneconomical to use (page 370).

It is not surprising that the attempt to introduce a new focus, GDSS, within a specific academic field, Management Science, leads to some confusion. Huber's (1982) persuasive argument to shift the major emphasis of DSS from individual to group support is essentially a paradigm shift for research in the Management Sciences.

Among the various definitions of GDSS offered, we prefer the simple, non-restrictive one provided by Desanctis and Gaullupe (1985, p.3) : "A GDSS is any interactive computer system that facilitates solution of a problem by a group of decision-makers."

It is our view that a great many examples of real GDSS systems have been created, evaluated and used effectively for well over a decade. Because these systems were developed under the rubric of Computerized Conferencing or Computer Mediated Communications (CMC), their significance to the current paradigm discussions about the essential characteristics of GDSS seems to have been lost. Many authors explicitly or implicitly assume that GDSS include only ones for computer support of a group of people gathered together at the same time.

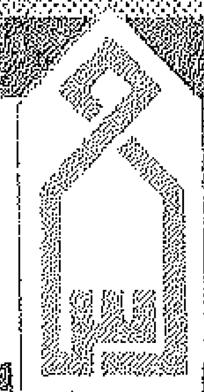


ADMINISTRATIVE RESEARCH REVIEW

• تدريب • استشارات • بحوث • نشر •

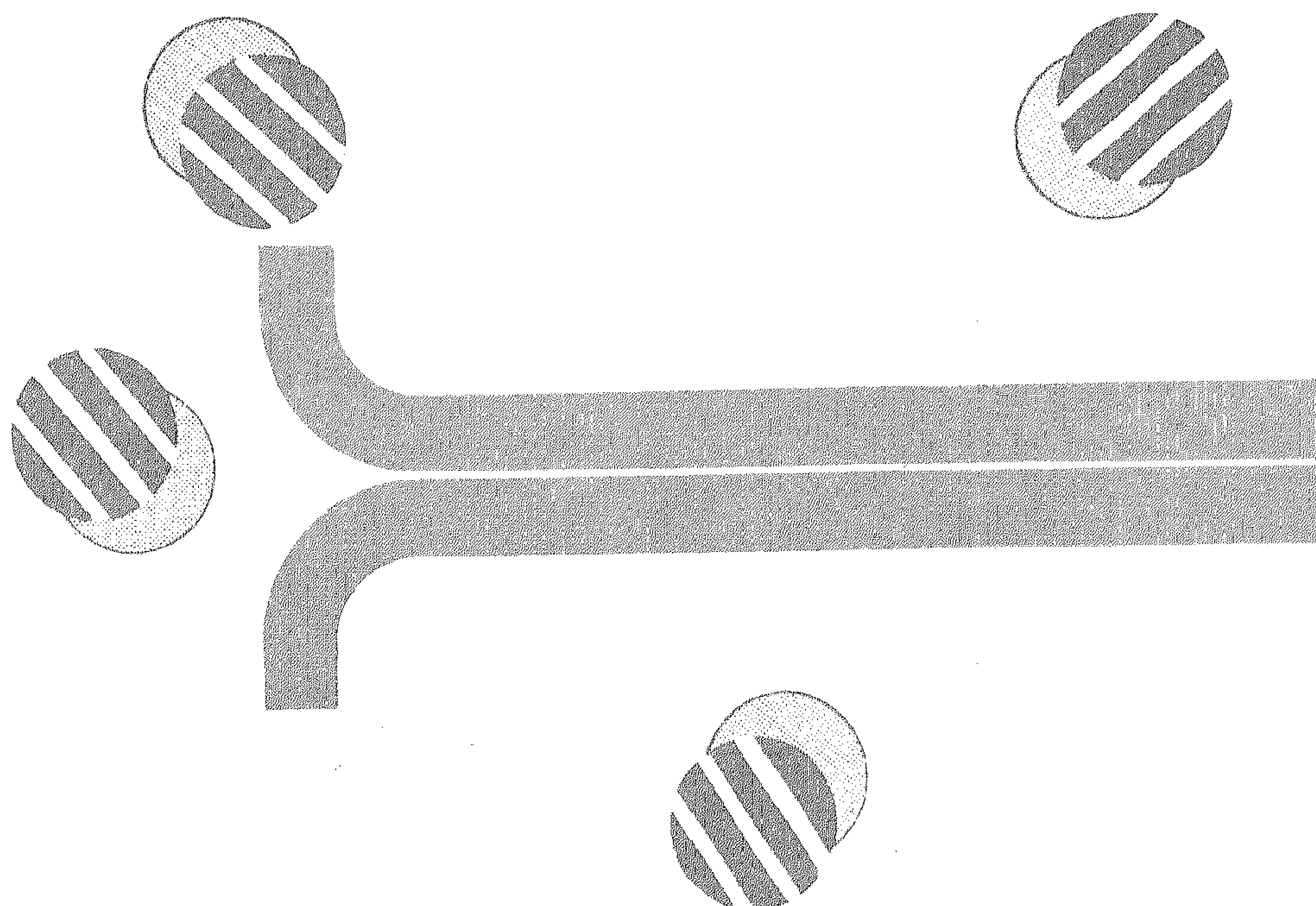
Volume : 3 NO . : 2

1989



المجلد ٣ العدد الثالث

مجلة البحوث الإدارية



• تدريب • استشارات • بحوث • تعليم •

١٩٩٠





مجلة البحوث الإدارية

١٩٩٠

• تدريب • استشارات • بحوث • تعليم •

المجلد ٣ العدد الثالث

مجلة البحوث الإدارية

*

فصلية أكاديمية علمية تعنى بالبحث العلمى فى مجالات الإدارة والعلوم المتصلة بها

*

رئيس التحرير

أ . د عمرو غنايم

● ● ●

مدير المجلة

عادل البحيرى

● ● ●

مدير التحرير

أحمد قطب



جميع الآراء الواردة فى هذه المجلة تعبر عن وجهة نظر أصحابها ولا تعكس بالضرورة رأى المجلة

فى هذا العدد

اتخاذ القرار ومحنة الإدارة
الدكتور عمرو غنايم

ص ٨

فى ممارستنا للحياة اليومية نتخذ مئات القرارات بصورة تلقائية ، أو وفق أسس موضوعية . منها ما يتعلق بتصريف مجريات حياتنا أو معالجة بعض منها طالما أن لكل منه بديل أو أكثر يمكن اختياره . وإذا انتقلنا إلى مجال العمل وجدنا أن تصريف أمور العمل تتباين كما تزداد المشاكل وتتعقد كلما اتسع مجال النشاط . ومن ثم يمكن القول أن القرار هو حلقة رئيسية فى العملية الإدارية لا تتكامل بدونه ولن يخرج ناتج أو يتحقق هدف إلا إذا تم إتخاذ القرار المناسب فى التوقيت السليم . كما أن اتخاذ القرارات لا يقتصر على مستوى إدارى دون مستوى آخر . بل أنها تنتشر فى جميع المستويات الإدارية . وتتواجد فى كل جزء منها وتتعامل مع كل موضوع محتمل متعلق بالمنشأة أو العاملين فيها أو المتعاملين معها أو البيئة الخارجية المحيطة بها ..

الإطار النظرى للنظام المحاسبى فى الجمعيات التعاونية الزراعية بمصر ..
الدكتور أحمد ضياء خميس

ص ١٠

الجمعيات التعاونية الزراعية ، منظمات اقتصادية اجتماعية تدار على أسس ديمقراطية ، وفقا لمبادىء التعاون وخططه وأساليبه وتتكون من المشتغلين بالزراعة أو الذين لهم مصالح مباشرة مرتبطة بها أو المنتجين فى المجالات المتصلة بها وتقوم على رفع مستوى الزراعة إنتاجيا وتسويقيا بهدف رفع مستوى أعضائها اقتصاديا واجتماعيا فى حدود الخطة العامة للدولة .

ورغم أهمية هذا القطاع ودوره فى التنمية ورغم حجم الأموال الكبيرة التى تعكس الأنشطة فى هذا القطاع إلا أنه يعانى من مشاكل محاسبية

تأثير الإعلان التجارى التليفزيونى الموجه للطفل
للدكتور طاهر مرسى عطية

ص ٢٢

يستهدف البحث تحديد درجة تأثير الإعلان التجارى التليفزيونى الموجه للطفل ، وتأثير تكرر هذا الإعلان ، على طلب الطفل للسلعة المعلن عنها ، كذلك يستهدف إستكشاف تأثير السن والجنس ومستوى دخل الأسرة على الطلب . والبحث تجريبى يعتمد على مجموعة قياسية ومجموعتان تجريبيتان . وتتكون المجموعة من ذكور وإناث فى الفرقتين الثانية والخامسة الابتدائية فى مدرسة خاصة بمصروفات ومدرية حكومية بدون مصروفات .

المنهج العلمى لاستخدام المعاينة النقدية فى مراجعة المجتمعات الملتوية .
الدكتور مصطفى على الباز

ص ٣٥

شهد النصف الثانى من القرن العشرين تطورا علميا ومهنيا فى مراجعة الحسابات هدفا وأسلوبا ، فاصبح الهدف الأساسى للمراجعة ليس اكتشافا وتصيدا للأخطاء .. وإنما إبداء الرأى الفنى المحايد والموضوعى فى مدى صدق ودلالة الحسابات والقوائم المالية فى التعبير من نتيجة الأعمال والمركز المالى للوحدة المحاسبة محل المراجعة وذلك فى إطار المبادىء المحاسبية المعتدلة وأساليب المراجعة الملائمة لطبيعة وخصائص المجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة . كما أصبح الأسلوب الأساسى لتنفيذ المراجعة وتحقيق أهدافها الأساسية والثانوية ليس أسلوب الفحص التفصيلى الكامل لجميع مفردات المجتمع المحاسبى





◆ ثمن النسخة الواحدة ٥٠ قرشا

◆ الاشتراك السنوى بالنسبة للأفراد ١٥٠ قرشاً

◆ الاشتراك السنوى بالنسبة للهيئات والدوائر الحكومية ٢٠ جنيها لعشر نسخ

◆ الاشتراك السنوى بالنسبة لخارج القطر ٢٠ دولارا

الخاضع للمراجعة مما يترتب على ذلك من ضياع لوقت المراجع وارتفاع لكلفة المراجعة .. وإنما اصبح أسلوب الفحص الاختيارى لعينة من مفردات المجتمع المحاسبى هو الأسلوب الشائع الآن فى مراجعة المحاسبية المختلفة .

النموذج الموحد للتحليل المالى للأداء الاقتصادى لشركات القطاع العام فى مصر .. الدكتور أحمد بهجت

ص ٥٠

تعرض هذه الورقة خلاصة نتائج دراسة تطبيقية قام بها كاتب المقال بمعاونة فريق عمل مكون من ممثلى الإدارات المعنية بمركز ملعومات القطاع العام برئاسة مجلس الوزراء فى الفترة من يناير إلى نوفمبر عام ١٩٨٨ ، فى محاولة لوضع نموذج موحد للتحليل المالى للأداء الاقتصادى لشركات القطاع العام فى مصر ، بحيث يملكن تطبيقه على مستوى الشركة وعلى مستوى القطاع النوعى ، وعلى مستوى الوزارة المشرفة عليه ..

المحاسبة عن تكلفة حقوق الملكية فى شركات المساهمة بهدف تحييد الهيكل التمويلى . الدكتور نبيل فهمى سلامة

ص ٦٨

يقدم هذا البحث الأسلوب المقترح للمحاسبة عن تكلفة حقوق الملكية فى شركات المساهمة ، بهدف تحييد الهيكل التمويلى للوحدات الاقتصادية ، وإجراء المقارنات بين نتائج النشاط الجارى للمشروعات المتماثلة على أساس موضوعى ، وإذا كان هذا الهدف يكاد يتفق مع المنتج الذى يتبعه النظام المحاسبى الموضوعى فى مصر ، عند احتسابه لفرق الفوائد المحسوبة ، إلا انه يختلف عنه من حيث الجوهر ، نظراً لعدم اقتصاره على تسجيل ذلك بقيود محاسبية متقابلة لا تؤثر من الناحية الديناميكية على القوائم المالية .

توجه جميع المراسلات والابحاث باسم رئيس التحرير على العنوان التالى

اكاديمية السادات للعلوم الادارية

كورنيش النيل ٥ مدخل المعادى
ص . ب ٢٢٢٢ القاهرة
تليفون
٣٥٠١٠٣٣ ● ٣٥٠١٠٨٢ ● ٣٥٠١٢٦١

Labor Supply and Demand and Market Equilibrium in Egypt between 1980 and 1990

A. ZEWAIL

ABSTRACT

P.93

The high population growth rate and the inelastic supply of the other resources, helped in shaping the unemployment problem in Egypt as the country enters the 1990's. Also the imblance between labor and other resources, as well as the introduction of labor-saving technologies in production, threaten to further intensify the under-employment of the labor force. This paper tries to measure the size of available labor supply, based on pouplation growth rates and the already existing unemployed, assuming different participation ratios. This paper projects labor demand based on sectoral employment growth rates. A simple employment model is built to extrapolate the time period necessary for the demand for labor to absorb both the already existing unemployed and the increase in the labor force due to natural population growth, given two different scenarios. Finally the paper suggests some recommendations for inhancing labor productivity in Egypt, as a mean to combat underemployment.

ON THE N-JOB, SINGLE-FACILITY, SCHEDULING PROBLEM WITH TARDINESS PENALTIES

GERMAINE H. SAAD

ABSTRACT

P.98

This paper addresses the main scheduling problem faced in both theory and practice of how to sequence n jobs on a single facility where the goal is to minimize job delays measured by total tardiness of all jobs to be scheduled.

The contribution realized is three fold :

- A Branch and Bound methodology is proposed which extends and improves the classical algorithm inititated by Elmaghraby (1969) and extended by Shwimer (1972). The proposed approach provides optimal solution to the above problem .
- The general case of tardiness penalties is discussed. The proposed approach is shown to be of high promise for such case, where tardiness penalties are not restricted to be linear functions.
- The aresas of application and usability of the solution method proposed are extended and synthesized for both jobshop and highly astandardized production environments.

اتخــــاذ القـــرار

اننا فى ممارستنا للحياة اليومية نتخذ مئات القرارات بصورة تلقائية - او وفق اسس موضوعية . منها ما يتعلق بتصريف مجريات حياتنا او معالجة بعض منه طالما ان لكل منه بديل او اكثر يمكن اختياره . وإذا انتقلنا إلى مجال العمل وجدنا أن تصريف أمور العمل تتباين كما تزداد المشاكل وتتعقد كلما اتسع مجال النشاط . فالمدير هنا يدير مجموعة من الافراد وينسق بينهم ويوجههم كى يصل بهم إلى تحقيق هدف مرسوم وهو فى ذلك يقسم بينهم العمل والمسئولية ويحدد علاقاتهم التنظيمية وفى كل مرحلة من مراحله يتخذ قراراً . كما انه ـ من ناحية اخرى ـ فى تعامله مع البيئة الخارجية يتخذ قرارات تتعلق بتحديد علاقة المنشاة التى يتراسها مع المتعاملين معها .

وعلى ضوء نوعية القرار وشكله وتوقيته ينجح المدير والمنشأة . ومن ثم فإنه يمكن القول إن القرار هو حلقة رئيسية في العملية الإدارية لا تتكامل بدونه ولن يخرج ناتج أو يتحقق هدف إلا إذا تم اتخاذ القرار المناسب في التوقيت السليم . كما أن اتخاذ القرارات لا يقتصر على مستوى إداري دون مستوى آخر . بل إنها تنتشر في جميع المستويات الإدارية . وتتواجد في كل جزء منها وتتعامل مع كل موضوع محتمل متعلق بالمنشأة أو العاملين فيها أو المتعاملين معها أو حتى البيئة الخارجية المحيطة بها .

واتخاذ القرار يرتبط أساساً بمجموعة من المعايير لأن جميع القرارات تتخذ وفي ذهن متخذها بعض هذه المعايير . ويتأثر اختيار البديل إلى حد كبير بواسطة المعايير المستخدمة ، ومدى تدفق المعلومات اللازمة لها . وقد نجد في بعض الحالات أن البدائل المطروحة لاتخاذ القرار غير مرضية . ولكنها رغم ذلك تعتبر أفضل المتاح لهذه الحالة المعينة ولابد فيها من حسم لوجهات نظر أو آراء متعارضة وبذلك يكون اتخاذ القرار محافظاً على فاعلية الجماعة ونجاحها .

واتخاذ القرار يتم تحت ظروف مختلفة سواء خاصة بعدم التأكد بالنتائج المتوقعة أو الجهل بها . أو نتيجة لحتمية المخاطرة باتخاذ قرار معين . وبما أن معيار اتخاذ القرار ينبني على أعمال الفكر والتفكير الخلاق لاستخلاص القرار الرشيد تحت الظروف المختلفة ، فإننا نجد أن هناك معيارين . التفاؤل والتشاؤم يتحكمان كل منهما بقواه الدافعة في التأثير على متخذ القرار وفق المعلومات المتاحة لديه وإصدار القرارات تحت تأثير أيهما أكثر جذباً لاتخاذ القرار في اتجاه معين . وتجدر الاشارة إلى أن هناك العديد من الأساليب الكمية التي تساعد متخذ القرار في تحديد الاحتمالات في كل حالة من الحالات وتساعده في بناء شجرة القرارات .

وعن المصاعب العامة لعملية اتخاذ القرار والتى قد تعوقه عن الصدور بالصورة المتكاملة فتتركز فى بيئة القرار وذلك فى اتجاهين أساسيين من حيث الظروف المحيطة باتخاذه ومن حيث تأثيره على المجموع . ومن ثم يستلزم الأمر وبالضرورة أن يكون للقرار هدف واضح ومعلن وألا يتخذ بمعزل عن القوى المؤثرة والنظم القائمة فى البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة سواء المعلنة أو غير المعلنة .

وإذا نظرنا إلى واقعنا الحالى فى مصر وما يواجه إلى الإدارة المصرية من انتقادات عنيفة بسبب انخفاض مستويات الأداء والعائد فى الوحدات الإنتاجية والخدمية والجهاز الإدارى . نجد أن هناك نوعاً من التجنى على الإدارة المصرية . لأن المدير المصرى اثبت كفاءة وقدرة فى مناسبات عديدة وظروف متغيرة وذلك إذا عمل تحت ظروف بيئية مواتية ومناخ محابى

و محنــــة الادارة

أ.د. عمرو غنايم
رئيس أكاديمية السادات للعلوم ادارية

ونظام للمعلومات يكفل له اتخاذ القرار المناسب ولا اقول السليم لأن السلامة مسالة نسبية ولأن لكل قرار توقيته وظروفه وتكلفته وبالضرورة فإن لكل قرار عائد منتظر.

وفي تصورى ان المشكلة مشكلة اتخاذ قرارات استراتيجية تكفل للمدير وللإدارة ـ الإنطلاق لأن كثيراً من القرارات ـ إن اتخذت لا تراعى القواعد الأساسية التى تكفل مناسبة القرار للموقف المتخذ فيه وتأجيل القرار أو اتخاذ القرارات المتعجلة ماهو إلا تأجيل لحل المشكلة أو لتفاقمها وترتيب عوائق أخرى فى سبيل الانطلاق.

وهناك الكثير من المواقف التى تتطلب الحسم فى توقيت معين لما يترتب على تأخير اتخاذ قرار بشأنها من عواقب وقد يتصور متخذ القرار أن الحلول أو البدائل المطروحة غير ملائمة إلى حد ما لأسباب، قد تكون لتاثيرها على المنشاة أو المتعاملين معها أو العاملين فيها أو لعدم توافر البيانات الكافية أو لعدم الوثوق من صحة المعلومات ولكن التجربة اثبتت ان اتخاذ القرار ولو لم يكن انسب قرار. هو افضل من ترك الأمور تتفاقم، وعلى متخذ القرار أن يأخذ فى اعتباره أن ما اتخذه من قرار يجب أن يتميز بالمرونة وقد يكون فى حاجة إلى إعادة النظر فيه بعد فترة وبإصدار قرارات جديدة على ضوء ما يصل من معلومات جديدة تغير الوضع. ومن ناحية أخرى يكون تأجيل القرار راجعا إلى عدم وجود التحليل الكافي لإبعاد الموقف أو بسبب عوامل نفسية وسيكولوجية في صاحب القرار نفسه كنتيجة لعدم قدرته على التركيز أو تخوفه من مغبة نتائج القرار وعدم معرفته لما قد يسفر عنه القرار الذي يتخذه.

وإذا حللنا موقف الإدارة عندنا لوجدنا إن هناك العديد من القرارات الواجب اتخاذها وطال انتظارها ـ والتي بسبب عدم اتخاذها تلام الإدارة في مصر، ومن امثلة هذه القرارات الخاصة بإصلاح الهياكل المالية وتلك الخاصة بالعمالة وقوانينها والقرارات باختيار العناصر القيادية وتنميتها وأخرى خاصة بالتسعير والضرائب والإحلال والتجديد وتلك الخاصة بتعديل نظم اشتراك العاملين في الإدارة. إن الأمر قد يتطلب اتخاذ قرارات جذرية لتصحيح المسار وقد يتطلب قرارات متدرجة، المهم أن يتم تدارس القرارات وتأثيرها وتوقيتها وتكلفتها وضرورة اشتراك المسئولين عن تنفيذها فيها. ولكن من الذي يأخذ القرار الذى يتطلب احيانا قدرة وشجاعة، وفي تصورى أن التمهيد للتغيير مطلوب، والتغيير ضرورة حتمية لمواكبة المتغيرات البيئية والاجتماعية والاقتصادية والسياسية، المهم أن يؤخذ القرار، ولعل ما يحدث في الاتحاد السوفيتي ودول أوروبا الشرقية دليل قاطع أن هناك ضرورة لاتخاذ قرار بالتغيير إذا أردنا الاصلاح الإداري والاقتصادي قبل أن يفوت الأوان.

ومن ناحية أخرى فهناك نوعية أخرى من القرارات المتعددة المتعجلة والمتعارضة التي يتم اتخاذها والتي تؤثر على انطلاق الوحدات الإنتاجية ويزيد من حالة الإحباط لدى المديرين والعاملين، إن الأمر هنا يحتاج إلى التروي والدراسة مع مراعاة التوقيت المناسب بدلاً من إصدار القرار وإلغائه، ولا يكفي أن نقول إننا سنحاسب المسئول إذا كنا فعلاً سنحاسبه؟. لأن الإصرار والعند على تنفيذ قرار خاطىء لن ينتج إلا آثاراً وخيمة والسؤال مرة أخرى من الذي يتخذ القرار ومتى يتخذه.

الإطار النظرى للنظام المحاسبى فى الجمعيات التعاونية الزراعية بمصر

دكتور
أحمد ضياء محمد خميس
مدرس المحاسبة
أكاديمية السادات للعلوم الإدارية

مشكلة البحث :

الجمعيات التعاونية الزراعية منظمات اقتصادية اجتماعية تدار على اسس ديمقراطية ، وفقا لمبادىء التعاون وخططه وأساليبه وتتكون من المشتغلين بالزراعة أو الذين لهم مصالح مباشرة مرتبطة بها أو المنتجين فى المجالات المتصلة بها وتقوم على رفع مستوى الزراعة إنتاجيا وتسويقيا بهدف رفع مستوى اعضائها اقتصاديا واجتماعيا فى حدود الخطة العامة للدولة .

ويقوم القطاع التعاونى فى مصر بالمشاركة فى تنفيذ خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية للدولة لما له من إمكانات مادية وبشرية ضخمة من حيث بلغ إجمالى حجم التعامل لجميع الجمعيات التعاونية الزراعية ما يقرب من المليار جنيه .

ورغم أهمية هذا القطاع التعاونى الزراعى ودوره فى التنمية الاقتصادية بمصر ، ورغم حجم الأموال الكبيرة التى تعكس الأنشطة الزراعية والإنتاجية المختلفة إلا ان هذا القطاع يعانى من مشاكل محاسبية تتلخص فى :

أولاً :
تعدد الأنظمة المحاسبية المستخدمة فى مختلف بيانات القطاع التعاونى الزراعى فى مصر وخلو العديد منها من نظام محدد مما أدى إلى تعثر العديد منها عند إعداد الحسابات الختامية والميزانية لها .

ثانياً :
قصور فى المستندات والدفاتر واختلافها من محافظة إلى أخرى .

ثالثاً :
قصور فى الدورات المستندية المطبقة وعجزها عن تحقيق الرقابة الداخلية .

رابعاً :
النظم المحاسبية المستخدمة لم تراع اتساع أنشطة الجمعية ودخولها فى مجالات الإنتاج الزراعى والميكنة الزراعية والتسويق التعاونى .

خامساً :
تعثر مهمة الجهات الرقابية الداخلية والخارجية عن القيام بمهامها نتيجة للتباين الكبير فى الأنظمة والمستندات والدفاتر والدورات المحاسبية المطبقة .

سادساً :
صعوبة الحصول على البيانات والمعلومات عن الأنشطة المختلفة للجمعيات مما يؤدى إلى تعثر مهمة الاتحاد التعاونى الزراعى المركزى قمة البنيان التعاونى فى وضع الخطط ورسم السياسات لهذا القطاع والمشاركة بإيجابية فى خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية للدولة .

هدف البحث :

يهدف البحث إلى وضع الإطار الفكرى للنظام المحاسبى للجمعيات التعاونية الزراعية فى مصر .

محتويات البحث :

يحتوى البحث على ثلاثة فصول هى :
الفصل الأول : مناهج إعداد المعلومات المحاسبية فى الجمعيات التعاونية الزراعية .

الفصل الثانى : أركان الإطار الفكرى للنظام المحاسبى .

الفصل الثالث : عناصر النظام المحاسبى للجمعيات التعاونية الزراعية .
هذا بالإضافة إلى خاتمة البحث وقائمة المراجع .

الفصل الأول
مناهج اعداد المعلومات المحاسبية فى الجمعيات التعاونية الزراعية

يعتمد الفكر التقليدى للنظام المحاسبى . على تقديم المعلومات والبيانات اللازمة لأعضاء الجمعية دون النظر إلى الاهتمام بمستخدمى هذه المعلومات أو الغرض الذى من أجله تم إعداد هذه المعلومات .

ويعكس هذا الفكر كون المحاسبة نظام لتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث ذات الطابع المالى بصورة لها دلالتها وأهميتها وباستخدام النقود كوسيلة لقياس العمليات والتعبير عنها وعرض وتفسير النتائج المرتبة على هذه العمليات .

ولكن بعد ظهور أساليب القياس الكمى واستخدام نظم المعلومات الإدارية واستخدام الحاسبات الالكترونية والتى أحدثت تغييرا كبيرا فى شكل المستندات والدفاتر وطرق إعداد التقارير . بدأت الآراء تنادى لأن يكون النظام المحاسبى نظاما فرعيا للمعلومات يكمله أنظمة فرعية أخرى داخل الجمعيات التعاونية سواء كانت أنظمة إنتاج أو تسويق أو أنظمة فرعية أخرى .

وهذا يعنى أن جميع أنشطة الجمعية التعاونية يمكن اعتبارها نظم معلومات تأخذ المحاسبة فيه الجانب الكمى ذات الصفة المالية بمعنى التركيز على توفير المعلومات الكمية والمالية والتى تعكس العلاقات الاقتصادية . حيث يمكن من خلال هذه المعلومات اتخاذ القرارات الاقتصادية .

ومن هنا بدأت الآراء تنادى بالاهتمام بمستخدمى المعلومات وكذلك استخدام المعلومات فى الأغراض المختلفة . أدى ذلك إلى ظهور مجموعة من مناهج القياس المحاسبى تهدف إلى تحقيق المواءمة بين مخرجات النظام المحاسبى وطبيعة أهداف مستخدمى هذه المعلومات المحاسبية .

مناهج إعداد المعلومات المحاسبية :

أولا - المنهج الاستقرائى :

يعتمد هذا المنهج على ملاحظة السلوك الفعلى لمكونات وعناصر الظاهرة وذلك حتى يمكن التوصل إلى نتائج عامة يمكن تطبيقها على الحالات المماثلة .

فعند ملاحظة البيانات والمعلومات المالية المرتبطة بظاهرة معينة فإنه يمكن التوصل إلى مبادىء وقواعد تحكم عملية إعداد المعلومات المحاسبية للأغراض المختلفة .

ويؤخذ على هذا المنهج ما يلى :

- عدم وجود المعايير التى تساعد فى تحديد نوعية وطبيعة البيانات المحاسبية الواجب ملاحظتها أو تحديد العلاقة التى تمكن من استخلاص المبادىء المحاسبية .
- تأثر ملاحظة عناصر النظام بالمبادىء والقواعد المحاسبية المطبقة فعلا يؤدى إلى عدم القدرة على استخلاص المبادىء والقواعد التى تحقق المتطلبات من المعلومات المحاسبية .
- هذا المنهج لا يصلح للتطبيق بمفرده لتوليد المعلومات المحاسبية لصعوبة الوصول إلى نتائج عامة يمكن تعميمها .

ثانيا - المنهج الاستنتاجى :

ويقوم هذا المنهج على الربط بين مقومات النظام المحاسبى والأهداف التى يسعى مستخدمو المعلومات المحاسبية إلى تحقيقها سواء كان مستخدمى هذه البيانات من داخل المنشأة أو من خارجها .

ويعنى ذلك أن تحدد أهداف واستخدامات التقارير والقوائم من الواقع المحيط بالنظام المحاسبى ثم تحدد القيود المفروضة على هذه الأهداف والاستخدامات بالشكل الذى يمكن من استنتاج المبادىء والقواعد والإجراءات المحاسبية التى تحكم تجهيز المعلومات والبيانات .

وحيث إن مقومات النظام المحاسبى فى هذا المنهج مرتبطة بالأهداف التى يتبناها مستخدمو المعلومات المحاسبية وكذلك مرتبطة بالبيئة ، التى يعمل بها المحاسبون فإن هذه المقومات تختلف بالطبع نظرا لاختلاف تلك الأهداف والبيئة وبالتالى تتأثر المعلومات المستخرجة من النظام المحاسبى ..

ويعاب على هذا المنهج أن المبادىء والقواعد المستنتجة تكون افتراضية لأنها مبنية على أهداف واستخدامات افتراضية . وبالتالى فإنها تختلف مع الأهداف الفعلية مما يؤدى إلى نتائج خاطئة من جانب مستخدمى هذه المعلومات .

ثالثا - منهج الأحداث :

فى محاولة لتحقيق المواءمة بين مخرجات النظام المحاسبى واحتياجات مستخدمى هذه المخرجات ينظر إلى النظام المحاسبى فى ظل هذا المنهج على أن هدف هذا النظام توفير معلومات كافية عن الأحداث الاقتصادية التى تقع فى المنشأة والتى قد تكون نافعة لعديد من نماذج اتخاذ القرارات .

وعلى أساس ذلك يسعى النظام المحاسبى لتوفير البيانات عن الأحداث الاقتصادية داخل المنشأة والتى تمكن مستخدمى هذه البيانات من استخلاص قيم البيانات اللازمة لاتخاذ قراراتهم الفرعية .

وتقع مسئولية إعداد المعلومات الملائمة للقرارات المختلفة على عاتق مستخدمى مخرجات النظام المحاسبى سواء كان ذلك بتجميع بعض المفردات المتاحة من مخرجات النظام المحاسبى أو ترجيحها بالأوزان المناسبة لاتخاذ قرار معين أو إعادة تقييم هذه المفردات لتبين اتجاها معينا يساعد فى اتخاذ القرار .

وعلى أساس هذا المنهج لا تعبر نتيجة نشاط المنشأة « التشغيل والمتاجرة والأرباح والخسائر » عن نتيجة النشاط خلال فترة معينة « ربح / خسارة » ولكنها تشير إلى وصف تفاعلات أحداث النشاط التى تكون فى محصلتها نتيجة النشاط .

وكذلك فإن قائمة المركز المالى لا تعبر عن المركز المالى فى لحظة معينة ولكنها تعبر عن لقاء الأحداث الاقتصادية التى وقعت منذ بداية نشاط الوحدة المحاسبية حتى تاريخ إعداد الميزانية - وهذا اللقاء يتم فيه تلخيص تأثير الأحداث المختلفة ثم تسجيل الأرصدة التى تعبر عن نتيجة اللقاء .

وفى هذا المنهج أيضا لا يؤخذ بالأحداث غير الفعلية فتعبر القوائم عن الأحداث الفعلية التى تجريها المنشأة دون النظر للأحداث التى لم تقع .

وتحويل المعلومات الفعلية إلى بيانات مخططة هو من صميم عمل مستخدم المعلومات كما أن المحاسب عندما يضمن القوائم المحاسبية بيانات عن تأثيرات السوق غير المحققة وأحداث البيئة المحيطة بالمنشأة فإنه يقدم معلومات إضافية تعبر عن تأثيرات البيئة المحيطة .



الاطار النظرى للنظام المحاسبى فى الجمعيات التعاونية الزراعية بمصر

وبالرغم من هذه الخصائص فإنه قد لا يكون ممكنا من الناحية العملية توفير المعلومات عن الأحداث الاقتصادية بالشكل الذى يتيح لمستخدمى هذه المعلومات الاختيار من بينها ما يتفق واحتياجاتهم .

رابعا ـ منهج نظرية الاتصال :

يهدف هذا المنهج إلى تبادل البيانات ووسائل المعلومات مع أجزاء المنشأة وكذلك مع المؤسسات المختلفة فى البيئة المحيطة بالمنشأة ويؤدى الاتصال وظيفة أساسية لمتخذى القرارات فيمكن عن طريقه توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات التى تمكن من تحقيق أهداف المنشأة . وعلى ذلك عرفت المحاسبة أنها عملية تحديد وقياس وتوصيل للمعلومات الاقتصادية اللازمة لإمكانية اتخاذ القرارات والأحكام الرشيدة من جانب مستخدمى المعلومات المحاسبية .

فالمحاسب يتولى مشاهدة الأحداث التى تهم المنشأة ويسجلها ويقيس أثرها على المشروع ثم يختزنها إلى الوقت المناسب لتوصيلها على الصورة الملائمة وينقلها عبر القوائم المالية لمتخذى القرارات .

خامسا ـ المنهج السلوكى :

يتأسس هذا المنهج على دراسة العلاقات السلوكية . فالنظام المحاسبى يجب أن يراعى مجموعة المتغيرات السلوكية التى تحكم الجنس البشرى . ذلك النظام الذى يعد وسيلة لتوفير المعلومات التى تتخذ كأساس لاتخاذ القرارات تؤثر فيه المتغيرات السلوكية للأفراد المسئولين عن إعداد المعلومات المحاسبية والمستخدمين لها . ويتأثر فى هذا المنهج تعميم النظام المحاسبى بدراسة المتغيرات السلوكية عن :

- نوعية المقاييس المحاسبية التى تمكن من تحقيق التوافق بين الأهداف التى يتبناها الأفراد المرتبطين بتنظيم ما .
- قدرة المعلومات المحاسبية على تنمية الدوافع الإنسانية لتحقيق الأهداف الفردية والتوافق بينها وأهداف التنظيم .
- نوعية المعلومات المحاسبية التى تحقق التوافق بين إدراك مستخدمى المعلومات المحاسبية وبين نوعية المعلومات المحاسبية .
- اختيار المبادىء والطرق المحاسبية التى تمكن من حشد الطاقات البشرية نحو تحقيق أهداف التنظيم .

وبذلك تنعكس العوامل الإنسانية على تعميم النظام المحاسبى ويصبح هذا النظام متأثرا ومؤثرا فى المحيط الذى يعمل فيه .

سادسا ـ منهج النظم :

على أساس هذا المنهج ينظر إلى نظام المعلومات المحاسبية على أنه مجموعة من الأجزاء التى تعمل معا لتحقيق غرض واحد وهو توفير المعلومات المحاسبية عن العلاقات الاقتصادية فى الجمعية والتى تمكن متخذى القرار سواء داخل أو خارج الجمعية من اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة .

وعلى ذلك فإن نظام المعلومات المحاسبية فى المنشأة يعتبر نظاما فرعيا يكمله مجموعة من الأنظمة الفرعية الأخرى كنظام الإنتاج ونظام التسويق . وتعمل هذه الأنظمة فى صورة متكاملة بغرض تنسيق تدفق المعلومات عن الجمعية فى الداخل والخارج .

وقد يكون نظام المعلومات لجمعية متعددة الأغراض على مستوى القرية أو لجمعية مشتركة على مستوى المركز أو لجمعية مركزية على مستوى المحافظة أو قد يكون نظاما للمعلومات عن تشغيل الآلات الزراعية داخل الجمعية متعددة الأغراض .

الشروط الواجب توافرها فى نظام المعلومات المحاسبية للجمعيات التعاونية :

١ ـ يجب أن يتناسب النظام المحاسبى المتبع مع الظروف المحيطة بالجمعيات ، وان يواجه المشاكل التى تعترضها بإيجاد الحلول العلمية والعملية المناسبة لها من خلال تقديم البيانات اللازمة التى تعكس جميع أوجه النشاط بالجمعية .

٢ ـ يجب أن يتكامل النظام مع الأنظمة الأخرى بالجمعية فى مراحل إعداد البيانات وتشغيلها وإعداد المخرجات من المعلومات التى تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات السليمة .

٣ ـ يجب أن يتصف النظام بالمرونة بحيث يتسع للأنشطة الفرعية الأخرى فى الجمعيات مثل المشروعات الإنتاجية . التسويق التعاونى والميكنة الزراعية والفروع المنزلية وهكذا . وكذلك يصلح للتطبيق فى مختلف وحدات البنيان التعاونى .

٤ ـ يجب أن يتأسس النظام على الأسلوب العلمى مع عدم إهمال الجانب السلوكى للعاملين سواء أعضاء الجمعية أو القائمين على إدارة الجمعية .

٥ ـ يجب أن يعكس النظام بدقة وسرعة متطلبات أعضاء الجمعية فى معرفة موقفهم المالى والتغيرات التى تحدث فيه نتيجة تعاملهم فى الجمعية .

٦ ـ قدرة النظام على توفير مجموعة من البيانات والمعلومات تنساب من قاعدة البنيان حتى قمة البنيان ليمكن على أساسها وضع الخطط السليمة وتحديد الأهداف ورسم السياسات .

٧ ـ يجب أن يحقق النظام الرقابة الداخلية من خلال تناسق مكونات النظام ووضوح خطوط السلطات والمسئوليات بالجمعية .

٨ ـ يجب أن يكون النظام ذا تكلفة اقتصادية مناسبة .

الفصـــل الثانـــى
أركان الإطار الفكرى لنظام المحاسبة المالية

فى عام ١٩٧٦ قام مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكى « Fasb » بإصدار مذكرة نقاشية تضمنت إطار مفاهيم المحاسبة المالية والتقارير المالية فى خمس قوائم هى :

- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم ١ « SFAC NO.1 » وتمثل اهداف وأغراض المحاسبة .
- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم ٢ « SFAC NO.2 » عن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وتشمل الخصائص التى تجعل المعلومات المحاسبية نافعة ومفيدة .
- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم ٣ « SFAC NO.3 » وتشمل عناصر القوائم المالية وتعريفا لبنودها المختلفة .

- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم ٤ « SFAC NO.4 » وتشمل أهداف إعداد التقارير المالية بواسطة المنشآت غير التجارية « التى لا تسعى لتحقيق الأرباح » .
- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم ٥ « SFAC NO.5 » عن الاعتراف والقياس فى القوائم المالية للمشروعات التجارية .

وعلى هذا الأساس فإنه يمكن تحديد الإطار الفكرى للنظام المحاسبى فى الجمعيات التعاونية كمنظمات اقتصادية إلى ثلاثة أركان رئيسية :

أولا : الأهداف الرئيسية .
ثانيا : المفاهيم الأساسية .
ثالثا : الأدلة العلمية .

أولا : الأهداف الرئيسية :

تتمثل الأهداف الرئيسية للنظام المحاسبى فى :

١ - توفير البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات الاستثمارية والائتمانية :

يجب أن يعد النظام بالشكل الذى يتيح للجمعية توفير البيانات والمعلومات اللازمة لأعضاء الجمعية « المساهمين » وكذلك للدائنين والعاملين بها ومجلس الإدارة حتى يتسنى له اتخاذ القرارات الاستثمارية والائتمانية من خلال تقارير تعكس الأنشطة المالية والاقتصادية للجمعية .

٢ - توفير البيانات والمعلومات التى تفيد فى تقدير التدفقات النقدية المستقبلية .

يجب أن توفر مخرجات النظام المحاسبى للأعضاء والدائنين البيانات والمعلومات التى تساعد فى تقييم وتوقيت وتقدير احتمالات حصول الجمعية والمشروعات الإنتاجية المرتبطة بها على تدفقات نقدية من خلال إيرادات نشاطها وكذلك الأنشطة الإنتاجية الأخرى التى تقوم بها .

٣ - توفير المعلومات عن موارد الجمعية والتزاماتها :

يجب أن يوفر النظام مجموعة من البيانات عن موارد الجمعية والتزاماتها وعلى الظروف التى تؤثر فى هذه الموارد والالتزامات وذلك من خلال التقارير المالية التى يفرزها النظام بالإضافة إلى هذه الأهداف الرئيسية هناك أهداف أخرى فرعية يقدمها النظام المحاسبى مثل :

- كيفية الحصول على الأموال اللازمة للمشروع عن طريق تنمية رأس المال أو عن طريق الاقتراض .
- تقييم أداء الإدارة والعاملين وقدرتهم على استخدام موارد المشروع الاستخدام الأمثل .
- مساعدة الإدارة فى اتخاذ القرارات .

ثانيا - المفاهيم الأساسية :

١ - الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية :

إن تحديد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بالجمعية يعتبر أمرا ضروريا فى توفير البيانات والمعلومات المحاسبية التى يفرزها النظام والتى تساعد بصورة أكبر فى اتخاذ القرارات السليمة حيث إن فائدة القرار تعتبر المعيار السليم الذى على أساسه يتم الاختيار بين البدائل ويحدد متخذو القرار بالجمعيات إلى مستويين :

- **مستوى خارجي :** أعضاء الجمعية « المساهمين » وجهات التمويل وقمة البنيان التعاونى « الاتحاد » ووزارة الزراعة .
- **مستوى داخلى :** مجلس إدارة الجمعية المنوط باتخاذ القرارات المتعلقة بالوظائف الأساسية من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة وتقييم أداء هذا وتختلف القرارات باختلاف المستويين السابقين من حيث نوعيتها وأساليبها وكذلك البيانات والمعلومات اللازمة لها .

الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية :

جاء فى قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم « ٢ » أن الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية تتمثل فى الملاءمة والثقة اللازمة لتكون هذه المعلومات مفيدة فى اتخاذ القرارات السليمة .

الملاءمة RELEVANCE

وتعنى الملاءمة مقدرة المعلومات والبيانات المحاسبية فى تغيير سير القرار أى أنه إذا ما تم الاستغناء عن بعض المعلومات المحاسبية لكونها غير مؤثرة فى اتخاذ القرار ، فإن هذه المعلومات تعتبر غير ملائمة لذلك القرار وتتلخص خصائص الملاءمة فى :

- القدرة على التنبؤ .
- المقدرة على التغذية العكسية .
- التوقيت المناسب لاتخاذ القرار .

الثقة RELIABILITY

والمقصود بذلك هو الثقة فى البيانات والمعلومات المحاسبية وخلوها بقدر الإمكان من الخطأ التحيز والأمانة فى عرضها وتصويرها .

وتتلخص عناصر الثقة فى :

- إمكانية التحقق VERIFIABILITY
- الحياد « عدم التحيز » NAUTRALITY
- الثبات « التجانس » Consistency
- إمكانية المقارنة COMPARABILITY
- درجة الثقة فى عرض المعلومات المحاسبية REPRESENTATIONAL FAITHFULNESS

٢ - العناصر الرئيسية للقوائم المالية :

إن تحديد العناصر الرئيسية للقوائم المالية التى تعكس الوضع المالى للمشروع والتى تتصل بصورة مباشرة بقياس الأداء جاءت بقائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم « ٣ » وتحدده بعشرة عناصر هى :

- الإيرادات REVENUES
- المصروفات EXPENSES
- المكاسب GAINS
- الخسائر LOSSES
- الأصول ASSETS
- الالتزامات LIABILITIES
- حقوق الملكية EQUITY
- استثمارات أصحاب المشروع INVESTMENTS BY OWNERS
- التوزيعات لأصحاب المشروع DISTRIBUTION TO OWNERS
- الدخل الشامل COM PREHENSIVE INCOME

ثالثا - الأدلة العلمية :

تتمثل الأدلة العلمية للمحاسبة المالية فى الفروض الرئيسية والمبادىء الرئيسية والقيود « الحدود » ويمكن إلقاء الضوء عليها باختصار كما يلى :

الإطار النظرى للنظام المحاسبى فى الجمعيات التعاونية الزراعية بمصر

١ ـ الفروض الرئيسية للمحاسبة :

(أ) فرض الوحدة الاقتصادية ECONOMIC ENTITY ASSUMPTION

ويعنى ذلك ان المشروع له شخصيته المعنوية المستقلة عن اصحابه وبمعنى اخر فإن الذمة المالية للمشروع مستقلة عن الذمة المالية لملاك هذا المشروع وعلى ذلك فإن النظام المحاسبى صمم ليخدم الوحدة الاقتصادية باعتبارها وحدة مستقلة .

(ب) فرض استمرار، الوحدة المحاسبية

GOING CONCERN ASSUMPTION

والمقصود بذلك ان المشروع خلق ليستمر وأن مفهوم الاستمرار هو الأساس الذى بنى عليه تصنيف الأصول والالتزامات إلى متداولة وثابتة ويعنى ذلك أن الأصل سيبقى فى حوزة المنشأة إلى ان يفنى بالاستعمال وكذلك هو الأساس الذى بنى عليه قياس الربح فى فترات دورية وإعداد ميزانية المنشأة فى نهاية هذه الفترات .

(جـ) فرض ثبات وحدة النقود MONTETARY UNII ASSUMPIION

يصمم النظام المحاسبى للمنشأة بحيث يتم تسجيل العمليات وعرض النتائج التى يمكن التعبير عنها وقياسها فى صورة مالية اى فى صورة وحدات النقد السائدة .

والمعروف ان وحدة النقود تتأثر كثيرا بالتغيرات التى تحدث فى مستويات الأسعار وما ينشأ عن ذلك من تضخم يؤدى بالتبعية إلى انخفاض القوة الشرائية لوحدة النقود .

ويرى البعض أن المحاسبة لا تهدف إلى قياس القوة الشرائية لوحدة النقود وإنما تهدف إلى قياس عدد الوحدات النقدية كبيانات كمية تفيد فى توفير المعلومات الاقتصادية .

وربما يكون هذا الفرض غير واقعى فى الجمعيات التعاونية الزراعية حيث أنها تقدم الخدمات لأعضائها من « سلع أو خدمات » دون النظر إلى تحقيق ربح حيث أن الإيرادات النقدية المحصلة ربما فى بعض الحالات لا تتعادل مع الإيرادات من المبيعات أو الخدمات المؤداة .

(د) فرض الفترات المحاسبية PERIODICITY ASSUMPTION

يقضى هذا الفرض بضرورة تقسيم حياة المشروع إلى فترات محاسبية مناسبة يمكن بعد كل فترة قياس نتيجة نشاط المنشأة « ربح / خسارة » فإنه ليس من المعقول الانتظار حتى نهاية حياة المشروع للوقوف على نتيجة النشاط ، فالمعروف أن أعضاء المشروع فى حاجة إلى معلومات محاسبية عاجلة عن اوضاعهم وكذلك يحتاج العاملون وإدارة المشروع إلى بيانات محاسبية تفيدهم فى إعداد القوائم المالية بصورة دورية .

وحتى يتم التوازن بين الملاءمة والثقة فى إعداد البيانات والمعلومات المحاسبية يجب أن تكون حياة المشروع مقسمة لفترات زمنية مناسبة بحيث تعكس نتيجة النشاط بدقة وفى نفس الوقت تفى باحتياجات أصحاب المشروع فى فترات مناسبة .

المبادىء الرئيسية للمحاسبة :

(أ) مبدأ التكلفة التاريخية HISTORICAL COST PRINCIPLE

وعلى هذا الأساس يتم تسجيل قيمة الأصول أو الالتزامات على أساس تكلفتها الفعلية وقت شرائها أو الحصول عليها واقتنائها والمحاسبة لا تهدف إلى قياس التغيير فى القيمة السوقية لهذه الأصول وإنما تهدف إلى تسجيل تلك الأصول بتكلفتها الفعلية حتى يتم فناء الأصل فى العملية الإنتاجية أو بيعه أو الاستغناء عنه . وهذا المبدأ يواجه انتقادات كثيرة فيرى البعض انه لا يمثل الواقع ، وخاصة فى حالات التغير فى مستوى الأسعار ، وبالتالى يصعب مقارنة تكاليف عدة سنوات متتالية . ويرى البعض الآخر أن هذا المبدأ يتميز بأنه محدد وقابل للتحقق ومن ثم فيمكن الاعتماد عليه .

(ب) مبدأ تحقق الإيرادات REVENUE RECOGNITION PRINCIPLE

يقوم هذا المبدأ على أن الإيرادات تعنى تدفق أصول جديدة داخلة للمنشأة ، أو زيادة فى الأصول ناتجة عن عملية بيع سلعة ، أو تأدية خدمة ، ويتحقق الإيراد عندما تحدث عملية البيع أو تأدية الخدمة .

ويلاقى هذا المبدأ أيضا اعتراضات كثيرة فى حالة استخدام نسبة الاكتمال او درجة الاكتمال او طريقة التحصيل النقدى ، وذلك لاختلاف طريقة القياس باختلاف طبيعة المنشأة . فعلى سبيل المثال يتحقق الإيراد فى الجمعيات التعاونية الزراعية التى تمارس انشطتها فى الإنتاج الزراعى والحيوانى من :

- مبيعات المحاصيل المنتجة .
- التغيير فى قيمة المخزون من المحاصيل .
- التغيير فى قيمة المزروعات بالتكلفة .
- مبيعات الإنتاج من الثروة الحيوانية والثروة الداجنة .
- التغيير فى مخزون الإنتاج بالتكلفة .

(جـ) مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات MATCHING PRINCIPLE

ويتأسس هذا المبدأ على قياس نتيجة نشاط المنشأة خلال الفترة ، المحاسبية من خلال مقابلة الإيرادات بالمصروفات عن نفس الفترة ، ومبدأ المقابلة يتطلب استخدام أساس الاستحقاق ويعنى ذلك أن تتضمن إيرادات الفترة ، الإيرادات المستحقة ، وكذلك تتضمن مصروفات الفترة المصروفات المستحقة ولم تدفعها المنشأة بعد .

(د) مبدا الافصاح الكامل FUL- LEDISCLOSURE PRINCIPLE

ويقصد بذلك إظهار البيانات والمعلومات المالية الهامة بوضوح فى القوائم المالية وقائمة المركز المالى دون طمس او غموض بحيث تفى بحاجة مستخدمى هذه البيانات ويجب ان تعكس تلك القوائم ايضا :

ـــ القواعد والمبادىء والفروض المحاسبية التى تم على اساسها قياس نتيجة النشاط والمركز المالى للمنشاة ..

ـــ القيم الحقيقية لأصول وخصوم الميزانية .. الأحداث الهامة المنتظر حدوثها بعد إعداد الميزانية ، ويمكن أن تضم الحسابات الختامية والميزانية المذكرات الإيضاحية المكملة والمفسرة للقوائم المالية ..

٣ ـ القيود « الحدود » -

CONSTRA TIONS

(أ) الحيطة والحذر -

CONSERVATISM

تعتبر الحيطة والحذر من أهم القيود المحاسبية التى يجب على إدارة المنشاة أن تأخذها فى الحسبان ، وتعنى سياسة الحيطة والحذر فى ظل توافر الادلة المعقولة للبدائل المحاسبية واساليب القياس المختلفة فإنه ينبغى على المحاسبين اختيار البديل او الأسلوب الذى يؤدى إلى اقل تاثير ممكن على زيادة صافى الدخل او تحسين المركز المالى فى الفترة المحاسبية وتمثل سياسة الحيطة والحذر أساسا لمعالجة بنود الأصول فى الميزانية ..

(ب) الاهمية النسبية -

MATERIALITY

تعنى الأهمية النسبة الاهتمام بالبنود المحاسبية كبيرة القيمة والتى لها اثرا ملموسا على الحسابات الختامية وقائمة المركز المالى ، أما البنود المحاسبية قليلة القيمة فإنه يمكن إضافتها إلى مجموعة تقترب فى مفهومها وتعبر عن الأحداث الخاصة بها . فإن اقتناء اصل من أصول المنشاة يدعو إلى الاهتمام بقيمة هذا الأصل وكيفية استهلاكه على سنوات عمره الإنتاجى بعكس العدد والأدوات الصغيرة التى تستهلك ضمن تكلفة معينة فى العملية الإنتاجية .

(جـ) التطبيق العملى

ويعنى ذلك اختيار قواعد القياس القابلة للتطبيق العملى فى مجال المحاسبة واختيار المفاهيم والأساليب المحاسبية ذات التكاليف المناسبة لنشاط المنشاة .

(د) علاقة التكاليف بالمنافع - COST BENEFIT RELATIONSHIP

ويعنى ذلك مقارنة تكاليف الحصول على البيانات والمعلومات المحاسبية وبين المنافع التى تعود على المنشاة نتيجة استخدام هذه المعلومات ، وبالطبع يجب أن تفوق المنافع التكاليف .

الفصل الثالث
عناصر النظام المحاسبى للجمعيات التعاونية الزراعية

يهدف النظام المحاسبى فى الجمعيات التعاونية الزراعية « متعددة الأغراض » إلى توفير المعلومات والبيانات المحاسبية اللازمة لأغراض القياس والتخطيط والرقابة على انشطتها المختلفة .

ويعمل النظام على تسجيل وتبويب وتلخيص المعلومات المالية ثم عرضها وتحليلها لاستخلاص النتائج لتقديمها بالصورة المناسبة وفى الوقت المناسب للمسئولين على مختلف المستويات ، لتمكنهم من اتخاذ القرارات السليمة ، والرقابة على الأداء لتحقيق اقصى كفاية ممكنة .

عناصر النظام المحاسبى :

١ ـ المجموعة المستندية .
٢ ـ المجموعة الدفترية .
٣ ـ نظام الرقابة الداخلية .
٤ ـ دليل الحسابات .
٥ ـ التقارير .

اولا ـ المجموعة المستندية :

وهى عبارة عن المستندات المؤيدة للعمليات المالية التى تقوم بها الجمعية ويتم من واقع بياناتها التسجيل فى الدفاتر المحاسبية للجمعية وهى تعكس الأحداث والمعاملات الاقتصادية التى تقع فى الجمعية .

وتنقسم المجموعة المستندية من حيث تحريرها إلى قسمين :

١ ـ مستندات داخلية :

وهذه تحرر بمعرفة موظفى الجمعية وتشمل :

- ايصال مؤقت لاستلام النقدية .
- ايصال استلام نقدية .
- ايصال صرف نقدية .
- قسيمة ايداع نقدية بالبنك .
- إذن صرف شيك .
- إشعارات الخصم والإضافة .
- محضر فحص واستلام .
- أمر صرف أصناف من المخازن .
- ايصال صرف مستلزمات إنتاج بالأجل .
- كشف تفريغ ايصالات صرف مستلزمات إنتاج بالأجل .
- كشف تفريغ ايصالات صرف مستلزمات الإنتاج بالنقد .
- طلب تعامل مع الجمعية .
- كشف بيان السلف المطلوبة للجمعية .
- طلب السلف من البنك .
- استمارة استعاضة السلف المستديمة .
- أمر تشغيل الات .
- كشف توزيع العائد .

٢ ـ مستندات خارجية :

وهى التى يتم تحريرها بمعرفة الغير وتستخدم كاداة تسجيل فى دفاتر الجمعية مثل :

- فاتورة شراء أصناف .
- فاتورة الكهرباء .
- فاتورة المياه .

الشروط الواجب توافرها فى المجموعة المستندية :

- وضوح البيانات المدونة بالمستند وسهولة التدوين فيه .
- ان تكون من دفتر مسلسل الأرقام اصل وعدة صور .

الإطار النظرى للنظام المحاسبى فى الجمعيات التعاونية الزراعية بمصر

- أن تعكس الغرض الذى حررت من أجله .
- أن تحقق سرعة تداول المعلومات داخل الأقسام المختلفة ..
- أن تكون أداة جيدة تخدم التوجيه المحاسبى ، وأيضا وسيلة إثبات للعملية التى تعبر عنها .
- أن تساعد على تحقيق الرقابة الداخلية .

ثانيا - المجموعة الدفترية :

هى مجموعة الدفاتر التنظيمية والإدارية والمحاسبية التى يتم فيها تسجيل البيانات وتبويبها وتلخيصها حتى يتسنى للجمعية استخلاص النتائج النهائية . وتنقسم الدفاتر فى الجمعية إلى مجموعتين :

١ - مجموعة الدفاتر الإدارية والتنظيمية :

- سجل العضوية « المساهمين » .
- سجل محاضر الجلسات .
- سجل الموجودات .
- سجل تشغيل الآلات .
- سجل الحيازة .
- سجل المقررات .
- سجل حصر المطبوعات والأوراق ذات القيمة .

٢ - مجموعة الدفاتر المحاسبية :

- دفتر الخزينة .
- دفتر يومية الصندوق .
- دفتر يومية المشتريات .
- دفتر يومية المبيعات .
- دفتر اليومية العامة .
- دفتر أستاذ مساعد الأعضاء « الفيشات » .
- دفتر أستاذ مساعد الموردين .
- دفتر الأستاذ العام .
- دفتر الجرد .

ثالثا - نظام الرقابة الداخلية :

يقصد بالمراقبة الداخلية فى الجمعية التعاونية الزراعية هى مجموعة الطرق والوسائل التى تتبع عند وضع الخطة التنظيمية للجمعية ، وبغرض حماية الأصول والممتلكات والاطمئنان إلى البيانات المحاسبية والإحصائية ، ولتحقيق أقصى كفاية إنتاجية وتشجيع ارتباط الموظفين بسياسات الجمعية وخططها الإدارية .

ويمكن تلخيص الخصائص الرئيسية لنظام المراقبة الداخلية السليم فيما يلى :

١ - وجود خطة تنظيمية سليمة للجمعية تحدد فيها السلطات والمسئوليات .

٢ - وجود خطة تنظيمية لتصميم النماذج التى تستخدمها الجمعية فى تنفيذ أعمالها وتحديد خط سيرها « دورتها المستندية » حتى إتمام قيدها بالدفاتر .

٣ - وضع إجراءات تفصيلية يراعى فيها تقسيم العمل بما يحقق المراقبة الداخلية المنشودة .

٤ - اختيار الموظفين بعناية ووضعهم فى المناصب التى يمكنهم تحمل مسئولياتها .

إجراءات المراقبة الداخلية :

ويمكن تلخيص الإجراءات التى يجب اتباعها لوضع هذه الخصائص موضع التنفيذ فى الجمعية التعاونية الزراعية فيما يلى :

أولا : إجراءات تنظيمية إدارية :

١ - توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من أوله إلى آخره وبحيث يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر .

٢ - توزيع المسئوليات بين الموظفين بشكل واضح يساعد على تحديد تبعية الخطأ والإهمال عند حدوثه .

٣ - أن يتم تقسيم العمل بين الموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف الآتية :

(أ) وظيفة التصريح بالعمليات .
(ب) وظيفة تنفيذ العمليات .
(جـ) وظيفة الاحتفاظ بعهد الأصول .
(د) وظيفة القيد والمحاسبة .

فمثلا أمين المخازن لا يكون من سلطته التصريح بالصرف أو الاستلام للنقدية أو القيد بالدفاتر التى تراقب عهدته .

٤ - إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل بحيث لا يترك لأى موظف فرصة للتصرف الشخصى إلا بموافقة شخص آخر مسئول .

٥ - إعطاء تعليمات صريحة بأن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل ، وذلك منعا من التهرب من المسئولية . عند حدوث اختلاسات أو عجوزات .

ثانيا - الإجراءات المحاسبية :

١ - إصدار التعليمات بأن يتم إثبات العمليات فى الدفاتر بدون تأخير .

٢ - إصدار التعليمات بعدم قيد أى مستند ما لم يحمل توقيعات الموظفين المختصين بإنشائه واعتماده ، وما لم يكن مرفقا به جميع الوثائق المؤيدة له .

٣ - إجراء مطابقات دورية بين شهادات ومصادقات وكشوف الغير يبين الأرصدة الدفترية المقابلة مثل كشوف البنك وكشوف قروض وزارة الزراعة .

٤ - إجراء الجرد الفعلى للبضاعة والنقدية والموجودات بشكل مفاجىء ومطابقة نتيجة الجرد مع الأرصدة الدفترية وذلك بمعرفة أشخاص لا علاقة لهم بعهدة الأصول أو بالقيد فى الدفاتر .

ثالثا - الإجراءات العامة :

١ - القيام بالتأمين على الأصول ضد جميع الأخطار التى تتعرض لها حسب طبيعتها ، والتأمين ضد خيانة الأمانة على صراف الخزينة وأمين المخازن وأرباب العهد بالجمعية .

٢ - وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر .

٣ - استخدام وسيلة الرقابة الجدية وذلك بجعل سلطات الاعتماد متمشية مع درجة ومسئولية الرؤساء كأن يتم تحديد حداً أقصى للمصروفات لاعتمادها قبل الصرف .

٤ - أن تستخدم وسائل الرقابة المزدوجة وذلك مثل أن يكون التوقيع على الشيكات المسحوبة من البنك بمعرفة شخصين ، ولا يكتفى بتوقيع شخص واحد . وإذا كان

رصيد النقدية المحتفظ به فى خزينة الجمعية كبير نظرا لظروف العمل بالجمعية ، وإذا ما اقتضت ظروف العمل ذلك فإن ـ فتح هذه الخزينة لا يتم إلا بمفتاحين ؛ أحدهما : مع صراف الخزينة ، والآخر مع رئيس الحسابات ..

رابعا ـ دليل الحسابات :

هو عبارة عن قائمة منظمة تتضمن أسماء الحسابات وأرقامها تعد فى ضوء خطة معينة لتبويب الحسابات مع وصف لنوع المعلومات التى يتم تسجيلها فى كل حساب ويتخذ كأساس للتوجيه المحاسبى .

والغرض من إعداد دليل لحسابات الجمعية هو تنظيم البيانات المحاسبية حتى يمكن تبويبها بسهولة وإحكام الرقابة عليها .

ويعتبر دليل الحسابات بمثابة الحلقة التى تربط كل من المستندات والدفاتر « اليومية / الأستاذ » والتقارير بعضها ببعض . ويتم إعداد وتصميم دليل الحسابات فى الجمعية بتبويبها ثم ترقيمها على أن تتم وفقا للمراحل الآتية :

١ ـ تقسيم الحسابات إلى مجموعات رئيسية :

كأن تقسم الحسابات فى الجمعية إلى .

١ ـ حسابات الأصول .
٢ ـ حسابات الخصوم .
٣ ـ حسابات الملكية .
٤ ـ حسابات المبيعات .
٥ ـ حسابات المشتريات .
٦ ـ حسابات المصروفات .
٧ ـ حسابات الإيرادات .

٢ ـ تقسيم المجموعات الرئيسية إلى مجموعات فرعية

كأن تقسم الأصول إلى أصول متداولة وأصول ثابتة ، والمصروفات إلى مصروفات بيعية ومصروفات إدارية ، ومصروفات تمويلية .. وذلك بإضافة رقم آخر على يمين الرقم الأول بين التقسيمات الفرعية مثل :

١ ـ الأصول
١١ ـ الأصول المتداولة .
١٢ ـ الأصول الثابتة .
١٣ ـ الأصول المعنوية .
/
٦ ـ المصروفات
٦١ ـ مصروفات بيعية .
٦٢ ـ مصروفات إدارية .
٦٣ ـ مصروفات عامة .

٣ ـ تقسيم المجموعات الفرعية إلى مجموعات إضافية :

١ ـ الأصول
١١ ـ الأصول المتداولة .
١١١ ـ النقدية .
١١٢ ـ البنك .
١١٣ ـ المدينون .
١١٤ ـ أوراق القبض .

٦ ـ المصروفات
٦١ ـ المصروفات البيعية .
٦١١ ـ مرتبات رجال البيع .
٦١٢ ـ عمولة المبيعات .
٦١٣ ـ إيجار المعارض .

وهكذا بالنسبة لباقى الحسابات والحسابات المقابلة لها فى القوائم المالية وقائمة المركز المالى .

رابعا ـ التقارير :

لم تعد مهمة النظام المحاسبى مجرد تسجيل وتبويب العمليات المالية بالدفاتر ثم تلخيصها فى الحسابات الختامية وإعداد الميزانية فى نهاية المدة بل يجب أن يشتمل النظام المحاسبى وسيلة ليعرض نتائج هذه العمليات فى نهاية المدة على مجلس إدارة الجمعية وجمعيتها العمومية وجميع الجهات الأخرى المعنية .

والتقارير هى الوسيلة الطبيعية لنقل البيانات المتعلقة بأوجه النشاط المختلفة بصفة دورية إلى هذه الجهات حتى تكون على علم تام بما يجرى فى الجمعية أولا بأول وحتى تتخذ الإجراءات اللازمة ، وتفرض الرقابة على العمليات والموجودات ، كما يمكنها من تدارك الأخطاء التى تحدث فى الوقت المناسب ، وكذلك متابعة العمليات ومراجعة كفايتها وتحسينها وتدعيم نقاط الضعف فيها .

وهى عبارة عن ملخصات نتائج الأنشطة المختلفة للجمعية فى لحظة ما أو عن مدة زمنية معينة ، وذلك للوقوف على مدى تحقيق الأهداف والسياسات المختلفة لمساعدة الإدارة فى اتخاذ القرارات السليمة ، وفى الوقت المناسب وكذلك تقييم الأداء داخل الجمعية .

خصائص التقرير الجيد :

١ ـ أن يراعى الوضوح والبساطة فى التقرير خصوصا التقارير التى تعرض على مجلس إدارة الجمعية أو على الجمعية العمومية .

٢ ـ يجب تجنب ذكر أية معلومات أو بيانات سبق عرضها فى تقارير سابقة إلا إذا كان ذلك بغرض المقارنة .

٣ ـ أن يتناسب طول التقرير مع نوعه فالتقارير التى تتجه من أعلى إلى أسفل « مثل تقارير الجهة الإدارية » يجب أن تكون مشروحة ببساطة وشاملة جميع التعليمات والإرشادات التى تساعد على فهم التقرير وتنفيذ ما جاء به .

أما التقارير من أسفل إلى أعلى فيجب أن تكون مركزة على المعلومات الأساسية حفاظا على الوقت .

٤ ـ يجب مراعاة الوقت المناسب للتقرير حتى لا يفقد أهميته « مثل تقرير نتيجة الأعمال » إذا صدر بعد انتهاء السنة المالية بعدة أشهر بينما تكون السنة الجديدة وبرامجها قد نفذت منذ فترة . الأمر الذى يصعب معه إجراء أى تعديل وبذلك تكون المعلومات الواردة بالتقرير عديمة الفائدة .

٥ ـ يجب أن تكون التقارير شاملة لبيانات صحيحة .

٦ ـ يجب أن تشمل التقارير مقارنات مختلفة تساعد على تتبع التقدم الطارىء على نشاط الجمعية .

أنواع التقارير :

تختلف أنواع التقارير من عدة أوجه ولذا يمكن تقسيم التقارير إلى مجموعات مختلفة كما يأتى :

أولا ـ أنواع التقارير من حيث استعمالها .. وتنقسم إلى :

(أ) تقارير داخلية .. وهى التى تتداول

الإطار النظرى للنظام المحاسبى
فى الجمعيات التعاونية الزراعية بمصر

داخل الجمعية مثل خطة عمل الجمعية خلال فترة معينة .

(ب) تقارير خارجية .. وهى التى تتداول بين الجمعية ومن هم خارجها ، مثل تقارير الميزانية والحسابات الختامية .

ثانيا ـ انواع التقارير من حيث مواعيد إصدارها .. وتنقسم إلى :

(أ) تقارير دورية .. وهى التى تصدر فى نهاية كل مدة محددة ـ قد تكون كشهرية أو نصف سنوية مثل قوائم المركز المالى .

(ب) تقارير غير دورية .. وهى التى تصدر لدراسة حالة معينة لغرض معين لا يتكرر بصفة دورية مثل دراسة حالة اختلاس او عجوزات بالجمعية .

ثالثا ـ انواع التقارير من حيث طبيعتها .. وتنقسم إلى :

(أ) تقارير قيمة .. وتتضمن قيم الموجودات والمطلوبات أو قيم المصروفات والإيرادات مثل تقارير المركز المالى والحسابات الختامية .

(ب) تقارير كمية .. مثل تقارير حركة المخازن (الوارد ـ المنصرف ـ الرصيد) بالكمية فقط .

رابعا ـ انواع التقارير من حيث مصدرها .. وتنقسم إلى :

(أ) تقارير رقابية .. وهى التقارير التى تعد بمعرفة جهات الرقابة والإشراف .

(ب) تقارير تنفيذية .. وهى التى تعد بمعرفة إدارة الجمعية .

خامسا ـ انواع التقارير من حيث كتابتها وطريقة عرضها :

(أ) تقارير إنشائية وبيانية .. وهى التى تعرض للبيانات بأسلوب إنشائى مقسم إلى فقرات مختلفة مثل تقرير مراجعة الحسابات .

(ب) تقارير فى شكل جداول او نسب مئوية او رسوم بيانية .

ميكانيكية النظام المحاسبى :

إن العلاقه بين العناصر الثلاثة المستندات ، الدفاتر ، التقارير ، تعتبر القناة التى تحول مدخلات النظام المحاسبى ـ بعد التشغيل على هذه المدخلات ـ إلى مخرجات تتمثل فى مجموعة من البيانات والمعلومات المحاسبية اللازمة لإدارة الجمعية لتعينها فى التخطيط والرقابة وتقييم الأداء وتساعدها فى اتخاذ القرارات لمعالجة المشكلات المتعلقة بعمليات الإنتاج والبيع .

والمقصود بميكانيكية النظام المحاسبى هو القدرة على إحداث المرونة والسرعة فى استخراج النتائج من خلال ربط العناصر الثلاثة المستندات ، الدفاتر ، التقارير بحلقات مترابطة تحقق الرقابة الذاتية وذلك من خلال مجموعة من الدورات المستندية التى تتناسب مع حجم الأعمال بالجمعية ، تحمل البيانات المحاسبية منذ بداية حدوثها وتصب فى النهاية فى القوائم المالية ، وقائمة المركز المالى لتعكس صورة صادقة للنشاط ، وتقييم سليم لأصول وموجودات الجمعية .

والدورات المحاسبية التى تحقق ميكانيكية الحركة فى النظام المحاسبى بالجمعيات التعاونية الزراعية تنقسم إلى :

- الدورة المستندية لحركة العضوية .
- الدورة المستندية للعمليات النقدية .
- الدورة المستندية لمستلزمات الإنتاج .
- الدورة المستندية للسلف النقدية .

وهذه الدورات موضحة بالتفصيل فى الإطار العملى للنظام المحاسبى والملحق بهذا البحث .

والشكلان الآتيين يوضحا العلاقة بين المستندات والدفاتر والقوائم .

ختام البحث

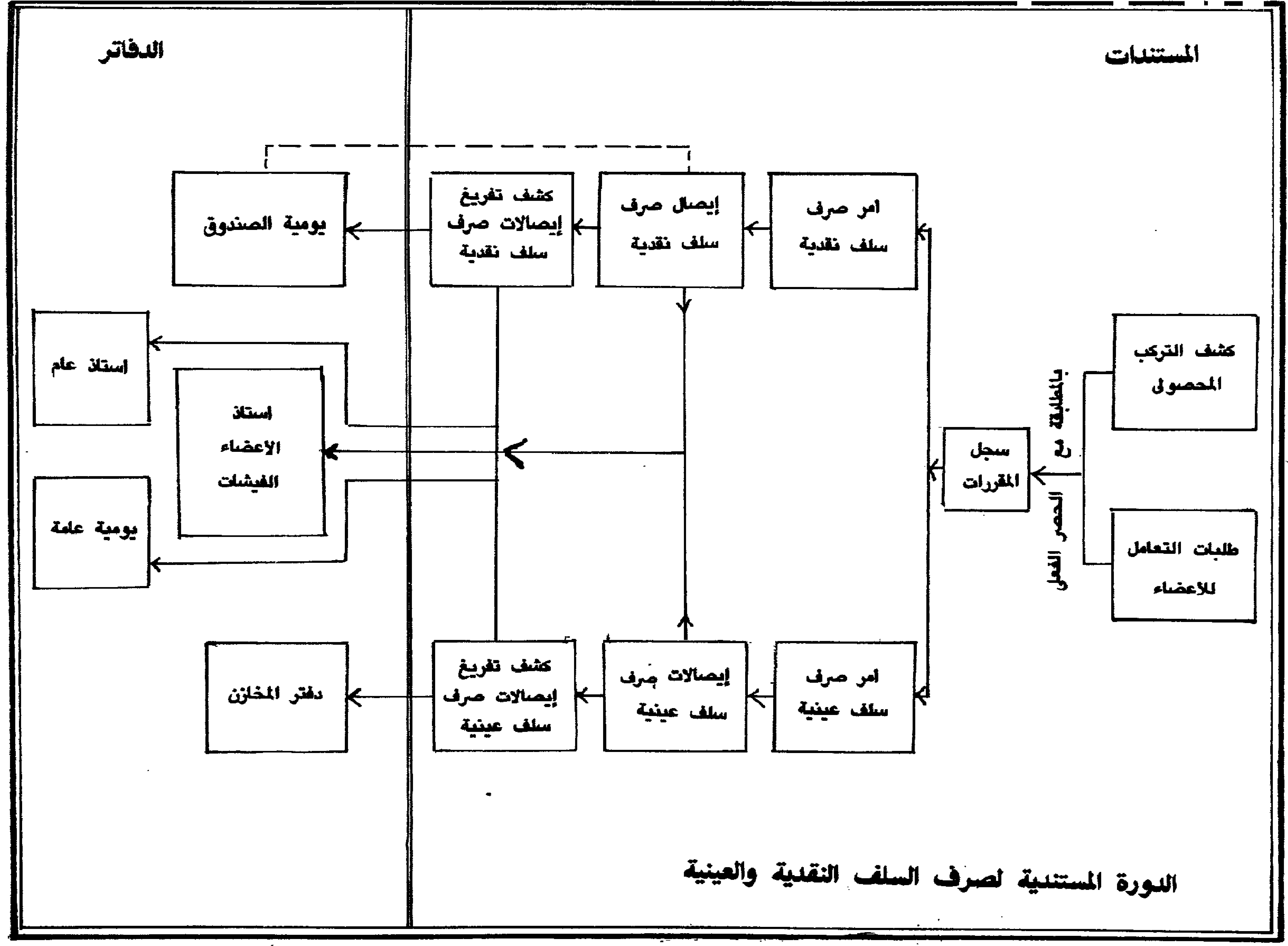
لقد استند الباحث فى وضع الإطار الفكرى للنظام المحاسبى للجمعيات التعاونية الزراعية فى مصر إلى الأسس والمفاهيم العلمية والمحاسبية فقد تعرض الفصل الاول إلى مناهج إعداد المعلومات المحاسبية فى النظام المحاسبى مع توضيح الشروط الواجب توافرها فى نظام المعلومات المحاسبية للجمعيات كمنظمات اقتصادية ، كذلك التركيز على أهمية هذه البيانات والمعلومات فى مساعدة إدارة الجمعية فى مباشرة وظائف التخطيط والرقابة وتقييم الأداء بالإضافة إلى توضيح دور هذه البيانات والمعلومات فى التأثير على القرارات الإدارية .

وفى الفصل الثانى نتعرض لأركان الإطار الفكرى للنظام المحاسبى وإلى الفلسفة التى يجب أن يبنى عليها هذا النظام .

واختص الفصل الثالث بكيفية تصميم النظام المحاسبى للجمعيات بحيث يتلاءم مع حجم هذه الوحدات ونوعية النشاط الذى تقوم به وإمكاناتها المادية والبشرية .

إن هذا الإطار الفكرى للنظام المحاسبى تم ترجمته إلى نظام تطبيقى كمحاولة من الباحث لتقديم الحلول لمعالجة المشاكل المحاسبية التى تعانى منها التعاونيات الزراعية فى مصر والتى تلمسها الباحث من خلال الدراسة الميدانية لتلك المشاكل التى تم إبرازها فى بداية البحث .

إن القطاع التعاونى الزراعى فى مصر له دور طليعى وفعال فى إحداث التنمية الاقتصادية والاجتماعية فى مصر . ولكنه يعانى من مشاكل ومعوقات عديدة فى حاجة إلى جهود المختصين والخبراء لوضع الحلول المناسبة لها حتى يمكن له أن يقوم بالدور المنشود .



الدورة المستندية لصرف السلف النقدية والعينية

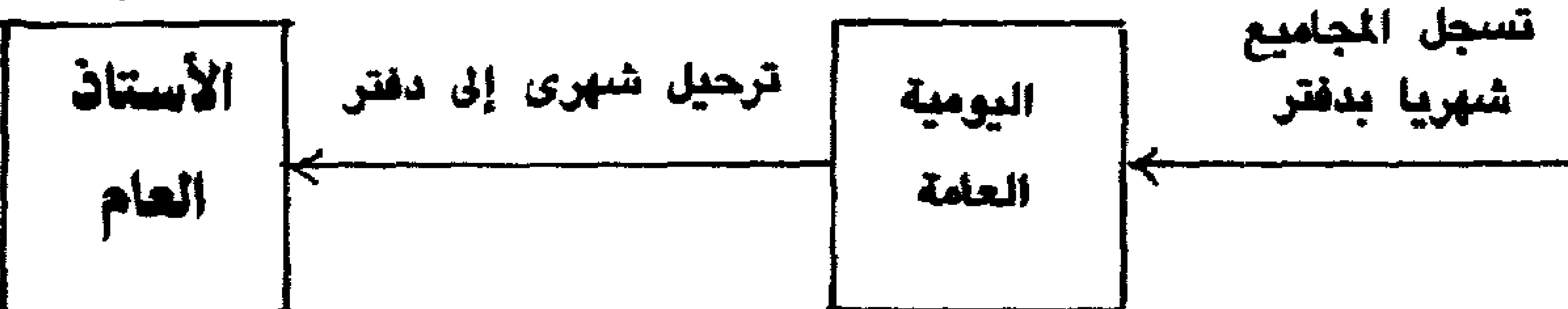
شكل يوضح عناصر النظام المحاسبى

عمليات مالية تتم بموجب « مستندات » وتشمل :

مستندات العمليات النقدية	١ ـ إيصالات بتحديد النقدية ٢ ـ إيصالات صرف النقدية ٣ ـ قسائم الايداع بالبنك ٤ ـ كعوب الشيكات الصادرة ٥ ـ كشوف الحسابات الجارية والاستمارات
مستندات العمليات الآجلة	١ ـ فواتير الشراء الآجل ٢ ـ إيصالات البيع بالآجل

يسجل يوميا فى دفاتر يوميات مساعدة

دفاتر العمليات النقدية	١ ـ دفتر يومية الصندوق ٢ ـ دفتر يومية البنك
دفاتر العمليات الآجلة	١ ـ دفتر يومية المشتريات ٢ ـ دفتر يومية المبيعات



ترحيل يومى لدفاتر الاستاذ المساعدة

دفتر استاذ مساعد الاحصاء (الفيشات)
دفتر استاذ مساعد الموردين

مطابقة لكشوف وحسابات إجمالية

ميزان مراجعة
↑
تسويات جردية
↑
حسابات نتيجة
↑
ميزانية عمومية

المراجـــع

مراجع باللغة العربية :

١ ـ الأستاذ أحمد زكى الإمام ـ إدارة تعاونيات الإنتاج ـ القاهرة ـ ١٩٧٩ .

٢ ـ دكتور حسن محمد كمال ـ دراسات فى التنظيم المحاسبى . الجمعيات التعاونية الزراعية ـ مكتبة عين شمس ـ القاهرة ـ ١٩٧٨ .

٣ ـ دكتور على محروس شادى ـ النظام المحاسبى الموحد ـ مكتبة عين شمس ـ القاهرة ـ ١٩٨٢ .

٤ ـ دكتور كمال حمدى أبو الخير ـ أصول التنظيم والإدارة فى المؤسسات والتعاونيات ، مكتبة عين شمس ـ القاهرة ١٩٦٨ .

٥ ـ دكتور محمد محمد الجزار ـ أصول المحاسبة « التسجيل والتبويب » مكتبة عين شمس ـ القاهرة ١٩٧٥ .

٦ ـ دكتور كمال حمدى أبو الخير ـ التنظيم التعاونى ـ مكتبة عين شمس ـ القاهرة ١٩٧٠ .

٧ ـ دكتور محمد حسن الجزيرى ، دكتور رفيق محمد الجزيرى ـ المحاسبة المالية ـ الأصول والمبادىء ـ مكتبة عين شمس ١٩٨٣ .

٨ ـ دكتور محمد نصر الهوارى ـ دراسات فى المراجعة ـ مكتبة غريب ـ القاهرة ١٩٧٧ .

٩ ـ دكتور محمد عباس حجازى ـ المحاسبة « النظرية ، الأساليب ، الاستخدامات » . مكتبة عين شمس ـ القاهرة ١٩٧٧ .

١٠ ـ دكتور حلمى نمر ـ المدخل فى المحاسبة المالية ـ دار النهضة العربية ـ القاهرة ١٩٨٢ .

١١ ـ د . محمد عبد العزيز عبد الكريم ـ المحاسبة الزراعية وحسابات التكاليف الزراعية ـ الطبعة الخامسة ـ الجمعية التعاونية للطبع والنشر ، القاهرة ١٩٦٤ .

١٢ ـ د . منير محمود سالم ـ انظمة التكاليف الصناعية والزراعية ـ دار النهضة العربية ـ القاهرة ١٩٧٦ .

١٣ ـ د . محمد توفيق بليغ ـ النظام الموحد للتكاليف ـ الطبعة الثانية ـ القاهرة ١٩٧٥ .

١٤ ـ د . محمد محمد الجزار ـ المراقبة الداخلية ـ مكتبة عين شمس ـ القاهرة ١٩٧٤ .

١٥ ـ د . محمد محمد الجزار ـ محاسبة التكاليف قياس ، تحليل ، رقابة . القاهرة ١٩٨٥ .

١٦ ـ د . عباس شافعى ـ التكاليف الصناعية والزراعية ـ مكتبة التجارة والتعاون ـ القاهرة ١٩٧٥ .

١٧ ـ د . مصطفى رضا عبد الرحمن ـ تصميم نظم محاسبة التكاليف ـ الجمعية المصرية للإدارة ـ القاهرة ١٩٨٠ .

١٨ ـ الأستاذ محمد رشاد عبد الله ، الأستاذ أحمد مصيلحى موسى ـ الفلاحون والتعاون ـ القاهرة ١٩٧٥ .

١٩ ـ مهندس على حلمى عبد الرحمن ـ التعاونيات الزراعية فى مصر ابعاد تطبيقية بحث ـ وكالة الوزارة للتعاون ـ القاهرة ١٩٨٤ .

٢٠ ـ قانون التعاون الزراعى رقم ١٢٢ لسنة ١٩٨٠ والمعدل بالقانون رقم ١٢٢ لسنة ١٩٨١ .

٢١ ـ د . عبد الباسط رضوان وآخرون ـ المحاسبة المالية « قياس ـ تحليل ـ تقويم » مؤسسة دار الكتب ـ الكويت ـ ١٩٨٧ .

مراجع باللغة الأجنبية .

1- **Jake claret,** Accounting Apractical Approach-McGraw-Hill Book Company (U.K.) Limited, LONDON 1981 .

2- **Paul R.Berny, Stanly J.Garstka, Richard D.Irwin-** Accounting Concepts and Application - Homewood INC Illinois 1984 .

3- **J. Kellock, J.Harrison, J. Horrocks R.L.Newman** Accounting A. Direct Approach, Pitman Publishing, LONDON 1986.

4- **Helmkamp, Imdieke, Smith** - Principles of Accounting - Join Wiley & Sons, New-York, 1986.

5- **Leslie, R. Haward, Advanced Accounting Partice, Van Nostrand Reinhold (U.K.) Co. Ltd., England 1985.**

6- **Arnold J.Pohler, Joseph E.Mori,** Advanced Accounting Councepts and Practice Harcourt Brace Jovanovich Pubishers, San Diego, U.S.A. 1985.

7- **Tony Hines,** Foundation Accounting Checkmate, Publiction 4 Ainsdale Close Bromborough Wirral L. 63 DEU, 1986.

8- Eric G.Flambholtz, Diana T.Flambholtz Michael A. Diamond, Principles of Accounting - Macmillan Publishing Company, New Yourk, 1985.

9- **Michael H. Granaf,** inancial Accounting Principles and Issues Prentice-Hall Inc. Englewood Cliffs, New Jersey, 1985.

10- **J.Price Gittinger.,** Economic Analysis of Agricultural Projects The Johns Mopkins Unv. Press Baltimore and LONDON. 1982.

11- FASB statement of Financial Accounting Concept No. 1 Objectives of Financial Reporting By Business Enterprises (fasb 1987) .

12- FASB Statement of Financial Accounting Concept No. 2 Qualtiative Characteristics of Accounting information, (FASB 1980) .

13- FASB Statement of Financial Accounting Concept No. 3 Elements of Financil Statement of Business Enterprises (FASB 1980) .

14- FASB Statement of Financial Accounting Concept No. 4 Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organization (December 80).

15- Fasb Statement of Financial Accounting Concept No. 5 Receognition and Measurement in Financial Statement of Business Enterprises (FASB 1984) .

تأثير الإعلان التجارى التليفزيونى الموجه للطفل

بحث تجريبى

ملخص البحث

يستهدف البحث تحديد درجة تاثير الإعلان التجارى التلفزيونى الموجه للطفل، وتاثير تكرار هذا الإعلان، على طلب الطفل للسلعة المعلن عنها. كذلك يستهدف استكشاف تاثير السن والجنس ومستوى دخل الأسرة على الطلب. والبحث تجريبي يعتمد على مجموعة قياسية ومجموعتين تجريبيتين. وتتكون المجموعات من ذكور وإناث في الفرقتين الثانية والخامسة الابتدائية في مدرسة خاصة بمصروفات، ومدرسة حكومية بدون مصروفات.

وقد توصل البحث إلى تحديد كمى لدرجة تاثير بث الإعلان لمرة واحدة وتكرار البث لثلاث مرات، فالإعلان فى كل الحالات يؤدى إلى زيادة طلب الطفل، إلا أن هذه الزيادة تتاثر بخصائص السن والجنس ومستوى دخل الأسرة التى ينتمى إليها الطفل.

الفصل الأول

مقدمة البحث

دكتور
طاهر مرسى عطية

أولاً : مشكلة البحث :

تميزت السنوات الأخيرة بتزايد إقبال الباحثين، على إجراء البحوث التى تستهدف دراسة العلاقة بين الطفل والتليفزيون. وفى الوقت نفسه تزايد إقبال المهتمين بمجالات التسويق، بدراسة تاثير الإعلان التجارى التليفزيوني على الطفل، ودراسة اتجاهات الطفل نحو هذا الإعلان، وتاثير هذا الإعلان على الطلب.

ويفسر ريكن وساملى (Rieken & Samli 1981)، الاهتمام بالبحوث التى تستهدف قياس اتجاهات الطفل نحو الإعلان التجارى التليفزيوني، بأن « هذا الأمر ضرورى وحيوي لوضع سياسات عامة سليمة، ووضع سياسة إعلانية جيدة، ولاتخاذ القرارات فى مجال الإعلان ».

ويفسر جولد برج وآخرون (Golderg & Gorn & Gibson 1978) أهمية دراسة سلوك الطفل، بأن « الطفل مستهلك، وأن تفضيلاته هى انعكاس لخبرات ومعلومات يكتسبها من البث التليفزيوني، وأنه إذا ما شاهد إعلاناً عن طعام معين، فإنه يتجه إليه أكثر من غيره. فالتليفزيون قد أصبح له دور بارز فى هذا المجال. والطفل - الأمريكي - يشاهد سنوياً فى المتوسط ٢٠٠٠٠ إعلان، نصفها على الأقل عن الطعام، وهو يتجه بالتالى إلى تفضيل اختيار الطعام الذى شاهد عنه إعلاناً ».

وعلى الرغم من أن البحوث الأجنبية قد تناولت بالتفصيل معظم المجالات التى يمكن أن تشملها علاقة الطفل بالإعلان التجارى التليفزيوني ، وأنها توصلت إلى نتائج حاسمة ومؤكدة فى كثير من مجالات هذه العلاقة ، فإن البحوث الأجنبية لم تتوقف ، ولعل ذلك يرجع إلى إدراك الباحثين أنهم يتعاملون مع متغيرات مستمرة ، يُوَلِّدُ تغيرها الحاجة إلى تكرار ما سبق أن أجرى من بحوث(*) . اما فى مصر فمازال هذا الميدان خالياً يبحث عن متسابقين .

وهناك العديد من الأسئلة التى تطرح نفسها بحثاً عن إجابة . فنحن متفقون على أن الإعلان التجارى التليفزيوني عن سلع الأطفال ، يؤدى إلى زيادة طلب الأطفال على هذه السلع ، اى ان اتجاه العلاقة بين الإعلان والطلب معروف ، ولكن المجهول هنا هو درجة قوة هذا الاتجاه . ويصبح السؤال حينئذ ما هى درجة زيادة الطلب الناشئة عن الإعلان ؟ .

وينبثق عن هذا السؤال أسئلة أخرى منها : هل تتأثر درجة زيادة الطلب بتكرار بث الرسالة الإعلانية ؟ وإلى أى حد ؟ وهل تتأثر بجنس الطفل ذكراً أو أنثى ؟ وهل تتأثر بسن الطفل أو الطفلة ؟ وهل تتأثر بالمستوى الاقتصادي لأسرة الطفل ؟

لقد توصلت البحوث الأجنبية إلى الإجابة عن هذه الأسئلة ، إلا انه من المؤكد أن ما توصلت إليه لا يعبر بدقة عن نتائج هذه البحوث فيما لو اجريت على الطفل المصرى ، وذلك للاختلاف الكبير فى الظروف فى كلتا الحالتين . ومن المؤكد ان اقصى ماتقدمه نتائج البحوث الأجنبية ، لا يمثل أكثر من مجرد مؤشرات عامة يمكننا الاسترشاد بها فى مصر ، لكن بكل الحذر .

مشكلة هذا البحث إذاً تتمثل فى الحاجه إلى تحديد درجة تأثير الإعلان التجارى التليفزيوني فى خلق أو زيادة طلب الطفل على السلعة ، وكذلك تحديد تأثير كل من عوامل : السن ، الجنس ، الدخل ، على درجة تأثير الإعلان ، وأثر تكرار بث الرسالة الإعلانية على خلق أو زيادة طلب الطفل على السلعة .

ثانياً : اهمية البحث :

ترجع اهمية البحث إلى :

– يمثل الأطفال الذين تقل أعمارهم عن اثنى عشر عاماً ٣٤،١٪ من مجموع سكان مصر ، طبقاً لإحصاء ١٩٨٦ ، منهم ١٩،٢٪ تقل أعمارهم عن ست سنوات ، و١٤،٩٪ تتراوح أعمارهم مابين ست سنوات واثنتى عشرة سنة .. (جهاز التعبئة والاحصاء ١٩٨٧)(١٨) .

– إنها المرة الاولى التى تجرى فيها دراسة لتأثير الإعلان التجارى التليفزيوني على طلب الطفل للسلعة ، ودرجة تأثر هذا الطلب بالخصائص المختلفة التى سبق الإشارة إليها .

– إن هذا البحث يعتمد على إجراء تجربة تسويقية ، وأن « هناك بعض الصعوبات التى تواجه الباحث عند القيام بإجراء البحوث التجريبية فى مجال التسويق ، نظراً لانها تجرى على افراد وليست على مواد ، كما هو الحال فى التجارب التى تجرى فى المعامل بالنسبة للعلوم الطبيعية (بازرعة ١٩٧٨)(١٥) . ولا شك أن هذه الصعوبات تزداد فى حالة إجراء التجربة على الأطفال .

– إن هذا البحث يمكن أن تستخدم نتائجه فى تخطيط السياسة الإعلانية ، واتخاذ القرارات الإعلانية ، بالنسبة للسلع المقدمة إلى الأطفال .

ثالثاً : حدود البحث :

جرى البحث فى مدرستين ابتدائيتين من مدارس محافظة بورسعيد ، ولا شك أن تعميم نتائجه بحاجة إلى إجراء المزيد من البحوث المماثلة ، على عينات اكثر شمولاً واتساعاً تمثل محافظات الجمهورية ، حتى يمكن الاطمئنان إلى الخروج بنتائج قابلة للتعميم .

رابعاً : الدراسات المصرية والعربية السابقة .

بصفة عامة تعتبر البحوث المصرية – والعربية – فى مجال العلاقة بين الطفل والتليفزيون نادرة . وتزداد الندرة إذا مانظرنا إلى هذه البحوث من الزاوية الإدارية . وقد اهتمت كل البحوث – فيما عدا واحداً فقط – بالتأثير الاجتماعى والنفسانى للتليفزيوني على الطفل ، وبتحديد عادات المشاهدة وافضلية البرامج من وجهة نظر الطفل ، اما علاقة الطفل بالإعلانات فقد كانت محوراً لبحث واحد فقط . ويتناول الباحث فيما يلى عرضاً سريعاً لهذه الدراسات المصرية .

١ – (حسن على . ١٩٨٨) . وموضوعه إعلانات التليفزيون الموجهة عبر القناة الاولى ، وعلاقتها باتجاهات الاطفال ، وقد قام بمسح كافة الإعلانات خلال دورة كاملة مدتها ٣ شهور ، واستخدم عينة اطفال (١٦٠ فرداً بين ١٠ – ١٣ سنة) ، وأهم نتائجه:

– ان نسبة من يملكون جهاز تليفزيون فى العينة ١٠٠٪ ، وقد بلغ معدل المشاهدة ٩٣،٥٪ .

– تأتى برامج الأطفال فى الترتيب الأول ، وتليها الإعلانات .

– إن معدل مشاهدة الذكور للإعلانات ٩٧،٥٪ ، مقابل ٩٠٪ للإناث .

– تَذَكَّر ٨٣٪ من اطفال العينة أسماء الإعلانات فقط ، وتذكر ٦٦٪ بعض تفاصيل الإعلان ، وتذكر ٢٧٪ الإعلان بجميع تفاصيله .

– إن مصادر معرفة الأطفال بالسلع والخدمات كما يلى : التليفزيون فى المرتبة الأولى ٨٠٪ ، الأسرة مرتبة ثانية ٣٥٪ ، الصحف مرتبة ثالثة ١٨٪ ، الناس مرتبة رابعة ١٣٪ .

– ذكر ٨٧٪ أنهم يفضلون شراء السلع المعلن عنها ، عن شراء غيرها .

←

(*) أجرى الباحث اثناء وجوده فى الولايات المتحدة ، إحصاء لهذه البحوث ، والتى نشرت فى ثمانى دوريات علمية متخصصة فى التسويق خلال الفترة من ١٩٧١ حتى ١٩٨٧ ، وهى الدوريات التى اتيح للباحث فرصة للاطلاع عليها ، وبلغ عدد هذه البحوث ١٤٦ بحثاً منها ٣٦ بحثاً فى دورية واحدة فقط وهى : «Journal Of Consumer Research» .

تأثير الإعلان التجاري التليفزيوني

ــ ذكر ٤٥٪ أن الإعلان جعلهم يأكلون أشياء كانوا لا يحبونها ، أو يشربون مشروبات كانوا لا يشربونها قبل ذلك .

ــ وجود علاقة إيجابية بين مشاهدة الأطفال للإعلانات وبين الاتجاهات التى تدعو هذه الإعلانات إليها .

ــ لا يختلف معدل مشاهدة الأطفال للإعلانات باختلاف المستوى الاقتصادى والاجتماعى ، فمشاهدة الإعلانات تمثل سلوكا اتصاليا لدى جميع الأطفال .

ــ لا توجد فروق دالة بين الجنسين فى مشاهدة الإعلانات .

ــ توجد فروق دالة لصالح الأطفال الأكبر سنا مما يدل على أثر عامل السن فى معدل المشاهدة .

ــ إن أسلوب إذاعة الإعلانات التليفزيونية قد يسبب للطفل قلقا نفسيا أو إحباطا . فإذاعة ستة إعلانات عن أنواع من البسكويت فى فترة إعلانية واحدة فى يوم واحد ، يوقع الطفل فى حيرة .

٢ ـ (عاطف العبدلى ، ١٩٨٤) . وتناول دور التليفزيون فى إمداد الطفل المصرى بالمعلومات . واستخدم عينة قوامها ٤٠٠ طفل وطفلة ، وقام بتحليل مضمون دورتين إذاعيتين ، وأهم ما انتهى إليه :

ــ لا يوجد إحصاء رسمى منشور بعدد أجهزة التليفزيون فى مصر .

ــ إن أفراد العينة الذين يشاهدون التليفزيون ٩٥,٧٥٪ منها .

ــ إن الذين يشاهدون التليفزيون دائما ٧٦,٥٪ ، وأحيانا ١٥,٧٥٪ ونادرا ٣,٥٪ .

ــ إن الذكور يشاهدون التليفزيون أكثر (٨٢,٩٧٪ ذكور ، ٦٧,٨٣٪ إناث) لانشغال البنات فى معاونة الأم .

ــ كلما صعد تلميذ الابتدائى إلى فرقة دراسية أعلى ، قلت مشاهدته .

٣ ـ (اتحاد الإذاعة والتليفزيون ، ١٩٧٨) . أجرى بحثا على عينة قوامها ٤٠٠ مفردة أطفال ، واستهدف تقييم برامج الأطفال . وقد انتهى إلى :

ــ يشاهد التليفزيون ٩٨٪ من العينة .

ــ يزيد معدل المشاهدة بين الذكور (ذكور ١٠٠٪ ، إناث ٩٥,٨٪) .

ــ يزيد معدل المشاهدة بين أطفال المدارس الخاصة عن أطفال المدارس الحكومية .

ــ أهم الفقرات : برامج الأطفال ، يليها الفيلم العربى ، ثم المسلسلات .

كذلك أجرى الاتحاد بحثا آخر فى نفس السنة على ٦٠٠ طفل وطفلة لدراسة أثر التليفزيون فى حياة سكان المناطق الشعبية . وانتهى البحث إلى نتائج تكاد تتطابق تماما مع البحث السابق .

٤ ـ (المركز القومى للبحوث ، ١٩٧٨) وتناول بحثه التليفزيون وعلاقته بالأطفال ، بهدف معرفة أهم الوسائل الإعلامية فى أفضليات المشاهدة لدى الطفل . وشملت العينة ١٢٣٦ مفردة فى المرحلة الابتدائية . وأهم النتائج هى :

ــ يفضل ٦٢,٨٢٪ مشاهدة التليفزيون عن أى وسيلة إعلامية أخرى ، بالإضافة إلى اللعب .

ــ تتراوح مدة المشاهدة بين ساعة فى الأيام العادية وخمسة أيام الإجازات .

ــ يؤثر التليفزيون تأثيرا واضحا على الأنشطة الأخرى الممكن أن يمارسها الأطفال .

٥ ـ (منى جبر ، ١٩٧٣) وتناولت دور التليفزيون فى تثقيف الطفل ، وطبق البحث على عينة من ١٠٠٠ طفل وطفلة ، وانتهى إلى :

ــ يشاهد التليفزيون ٦٠٪ من العينة .

ــ مدة المشاهدة ساعتين يوميا (٤٨,٦٪) ، وساعة يوميا (٤٥,٨٪) ، وثلاث ساعات (١٥,٨٪) .

ــ يأتى التليفزيون فى المقام الأول فى اهتمامات الطفل . (التليفزيون ٤٥,٦٪ ، الراديو ٢٣,٣٪ ، واللعب ١٣٪ ، السينما ٧,٥٪ ، النادى ٥,٥٪) .

٦ ـ (فوزية آل على ، ١٩٨٨) . وتناولت برامج الأطفال فى تليفزيون الإمارات العربية المتحدة ، واستخدمت بحثا وصفيا لدراسة المضمون ، وعينة من ٤٤٠ مفردة أطفال .

وقد انتهى البحث إلى :

ــ جميع الأطفال يشاهدون التليفزيون .

ــ المشاهدة أحيانا ٨١,٩١٤٪ ، ودائما ١٧,٥٪ ، ونادرا ١,٣٦٪ .

ــ مدة المشاهدة ساعتين إلى ثلاث ساعات (٧١,١٤٪) ، وثلاث ساعات فأكثر ٢٧,٧٣٪ وأقل من ساعتين ١,١٣٪ .

ــ جاءت الإعلانات فى المرتبة الرابعة عشرة لأفضليات المشاهدة لدى الطفل ، وهى المرتبة الأخيرة .

ــ لا يوجد اختلاف بين الذكور والإناث فى معدل المشاهدة .

٧ ـ (مظفر مندوب ، ١٩٨٠) . وقد تناول التليفزيون ودوره التربوى فى حياة الطفل العراقى . واستخدم تحليل المضمون . وعينة من الأطفال ٢٣٣ طفلاً وطفلة ، بالإضافة إلى أولياء أمورهم ، وإلى ١٢٠ من المعلمين . وقد انتهى إلى أن متوسط مايقضيه الطفل أسبوعياً فى المشاهدة ٢٤ ساعة ، أى بمتوسط ثلاث ساعات يومياً . ولم يتعرض الباحث لدور الإعلانات .

خامساً : الدراسات الأمريكية والكندية :

وقد تعددت هذه الدراسات إلى الحد الذى يصعب فيه حصرها ، حتى لو قصرنا الحصر على البحوث التى ركزت على العلاقة بين الإعلان التجارى وبين الطفل . ويضطر الباحث هنا إلى التركيز على أهم هذه البحوث من وجهة نظره ، كما يضطر إلى تصنيف هذه البحوث حسب المجال الفرعى الذى ركزت عليه .

ا ـ بحوث تستهدف وضع مقياس لقياس اتجاهات الطفل نحو الإعلان التليفزيوني :

١ ـ « روستر » (Rossiter 1977) حاول الباحث التوصل إلى مقياس يتصف بالصدق والثبات ، ويستخدم فى قياس اتجاهات الطفل نحو الإعلان . وقد قام بحثه على محاولات سابقة أجراها « جولفورد وفرشتر » (Guilford & Fruchter 1973) « وكرون باخ » (Cronbach 1947) ، وغيرهما . وقد طبق

« روستر » بحثه على عينه من ٢٠٨ من الأطفال ، وانتهى إلى مقياس مكون من سبع فقرات وجه بالنسبة لها سؤالاً هو : ما رأيك فى إعلانات التليفزيون من حيث ... ، وتضمنت الفقرات السبع موضع السؤال : درجة الحقيقة فى الإعلان ، درجة الإزعاج فى الإعلان ، درجة اشتمال الإعلان على النواحى الجيدة فقط فى السلعة ، درجة حب الطفل للإعلانات ، درجة استدراج الإعلان المشاهد لشراء ما قد لا يحتاجه ، درجة اعتقاد الطفل فى مضمون الإعلان ، درجة اعتقاد الطفل أن مايعلن عنه هو افضل مايمكن شراؤه . وقد وضع « روستر » امام كل فقرة أربع درجات هى : أوافق بشدة ، أوافق ، لا أوافق ، لا أوافق بشدة .

وقد أثبت « روستر » دقة مقياسه وصدقه ، وحسن قياسه للمطلوب بالفعل قياسه ، ورغم ما يتميز به المقياس من قصر ، تعمده « روستر » حتى يتلاءم مع سن الأطفال وقدراتهم .

٢ - « بيردن واخرون » Bearden & Teel &) Wright 1979) وقد طور هؤلاء المقياس الذى سبق أن وضعه « روستر » بحيث يستخدم لقياس أثر المستوى الاجتماعى والاقتصادى لأسرة الطفل ، على قياس اتجاهات الطفل نحو الإعلان . وقد بين الباحثين أن أثر الدخل قد سبق قياسه فى دراسة وضعها « جورن وجولدبرج » (Gorn & Goldberg 1978) وأن تأثير الاتصالات التسويقية على اتجاه الأطفال نحو الإعلانات التى لا يمكنهم شراء السلع الواردة بها ، قد تضمنته دراسة أخرى أجراها « أندرسون » (Anderson 1978) وكيف أن هذه الإعلانات قد تسىء إلى علاقة الطفل بوالديه غير القادرين على تلبية طلبه من السلع المعلن عنها .

وقد استخدم « بيردن » عينتين ، إحداهما لأطفال من اسر ذات مستوى دخل مرتفع ، والأخرى من اسر ذات دخل منخفض . واستخدم « بيردن » نفس المقياس ذى السبع فقرات الذى وضعه « روستر » مع تعديل ثلاث فقرات منها هى المتصلة بالازعاج ، والاعتقاد بأن السلع المعلن عنها هى افضل مايمكن شراؤه ، واستهدف الباحثون من هذا التعديل تلافى استخدام بعض الألفاظ التى وردت فى مقياس «روستر» والتى يرون عدم مناسبتها .

وقد استنتج الباحثون أن التعديل الذى أدخلوه أدى إلى زيادة درجة الصدق والثبات فى المقياس . كما أثبتوا أن تطبيق المقياس دون مراعاة أثر الاختلاف فى المستوى الاجتماعى والاقتصادى للأسرة خطأ ، حيث إن العوامل الاجتماعية والاقتصادية تؤثر على مهارات الاتصال ، وعلى جودة ومضمون استجابتهم ، وأن الإدراك الاسرع ينتج عن التطور الاجتماعى الاكبر .

ب - البحوث التى تستهدف قياس علاقة الإعلانات بالمستوى الاقتصادى لأسرة الطفل :

٣ - « جورن وجولدبرج » -Gorn & Gold) berg 1977) أورد الباحثان شهادة لأحد الخبراء قال فيها : « أشهد شخصياً أن تأثير الإعلان يدفع الفقراء إلى الشراء . لقد رأيت بعينى أباء فقراء يشترون منتجات ليسوا قادرين على شرائها ، ورأيت كيف أن هذا العمل يخلق شعوراً عدائيا لدى الآباء . ورأيت الإحباط الذى يحدث للأطفال . أن الإعلانات الموجهة للطفل تخلق وضعاً مأساوياً ، والفجوة بين الطموح والواقع ، تتزايد كنتيجة لأثر الإعلانات » .

وقد أجرى الباحثان تجربة على ١٣٢ طفلاً تتراوح أعمارهم بين ثمانى وعشر سنوات من أسر ذات دخل منخفض . واستخدما الإعلان عن دمية معينة ، وتم بث الإعلان للعينة بشكل مخطط . وقد انتهى بحثهما إلى أن الإعلان مرة واحدة عن الدمية ، لم يظهر تأثيرا واضحاً على الأطفال ، بينما أدى تكرار الإعلان مرات ثلاثة إلى خلق اتجاه محبب بين الأطفال والدمية المعلن عنها . كما أظهر بث الرسالة الإعلانية المتكررة تأثيراً على سلوكيات الأطفال ظهر فى اندفاعهم لامتلاك الدمية . وأثبت الباحثان أن البث المتكرر قد دفع الأطفال لبذل كل طاقاتهم للحصول على السلعة المعلن عنها . وقد قارن الباحثان ما توصلا إليه من دراسة لعينة من الأطفال الفقراء ، بما توصل إليه أخرون من استخدام عينة من الأطفال الأغنياء ، حيث ثبت أن بث رسالة واحدة إليهم دفعهم للحصول على السلعة .

كذلك أثبت الباحثان أن الطفل الفقير يقضى فى مشاهدة التليفزيون ضعف الوقت الذى يقضيه الآخرون ، وأنه يثق فى إعلاناته ويصدقها أكثر من أى وسيلة أخرى .

٤ - بيردن ورايت Bearden & Wright) (1979 عرضنا فيما سبق لهذا البحث ، وبينا أن العوامل الاجتماعية والاقتصادية المحيطة بالطفل تؤثر على مهارات الاتصال لديه ، وعلى معنى ونوعية الاستجابة . ويتفق ما جاء فى هذا البحث مع دراسة أخرى أجراها « كولبرج » (Kohlberg 1971) من أن التطور الإدراكى للطفل ، هو نتيجة عملية تبادلية مع البيئة ، وأن تسارع النمو الإدراكى للطفل يتفق وتسارع النمو الاجتماعى حوله .

جـ - بحوث استهدفت قياس التأثير الاجتماعى والاسرى للإعلان :

٥ - « جولدبرج وجورن » Goldberg &) (Gorn 1978 أجرى الباحثان بحثهما على عينة من ٥٠ طفلاً وقد أثبت البحث أن

- الإعلان يؤثر على علاقة الطفل بأقرانه . فالطفل يفضل اللعب بالدمية التى ظهرت فى التليفزيون عن اللعب مع أقرانه . كما أن طريقة اختياره لرفيقه فى اللعب ترتبط برغبته فى الدمية ، مما يجعله يفضل اللعب مع طفل قد يوصف بأنه « مش كويس Not - so - nici » لكنه يمتلك الدمية المعلن عنها ، عن اللعب مع آخر ممن يوصف بأنه كويس So-nice لكنه لا يملك الدمية المعلن عنها . كما أثبتا تأثير الإعلان على علاقة الطفل بأبويه اللذين لا يستجيبان له ، وأثر هذه العلاقة على اكتمال نمو الطفل . كذلك أثبتا أن الأطفال يفضلون المنتجات التى يعلن عنها ، عن المنتجات التى يوجههم آباؤهم إليها ، إلا أن ذلك لا يترتب عليه بالضرورة اتجاهات سلبية نحو الوالدين ، مما يجهض القول بأن الإعلان قد يؤدى إلى حالة من الصراع بين الطفل وأبويه .

٦ - « آتكن » (Atkin) . أورد « روسيتر » فى بحث (Rossiter 1976) ماسبق أن توصل إليه « آتكن » من وجود حالة ملحوظة من الشعور بالغضب لدى الأطفال الذين رفض آباؤهم الاستجابة لهم بشراء الدمى أو السلع المعلن عنها . كما أثبت « روسيتر » فى نفس البحث ، أن الأطفال الذين يكثرون من مشاهدة التليفزيون فى فترة الكريسماس ، قد أعربوا عن شعورهم بالإحباط لعدم حصولهم على

تأثير الإعلان التجارى التليفزيونى

الدمى التى يعلن عنها فى هذه الفترة ، بقدر أكثر مما ظهر بالنسبة للأطفال الذين لا يشاهدون إعلانات التليفزيون بنفس القدر .

٧ - جولد برج وآخرين -Goidberg,Gorn) (Gibson 1978. يرى هؤلاء أنه إذا كان الطفل يتعلم حقائق الطعام عن والديه وعن المدرسة ، فإن للتلفزيون تأثيرا كبيرا فى هذا المجال . وقد اثبتوا ان الطفل يتجه إلى اختيار الطعام الذى يشاهد إعلانا عنه ، عن غيره من أطعمة لم يعلن عنها . وقد اجرى الباحثون دراستهم على عينة من تلاميذ الفرقة الأولى الابتدائية ، بلغت ٨٠ طفلا . وانتهت الدراسة إلى أن دور الأبوين والمدرسة قد أخذا يتضاءل إلى جوار دور التليفزيون ، ومن هنا تبدو خطورة التليفزيون وما يبثه من إعلانات .

د - بحوث استكشاف العلاقة بين سن الطفل وفهم الرسالة الإعلانية :

تعددت البحوث التى استهدفت دراسة العلاقة بين سن الطفل ، وقدرته على فهم محتوى الرسالة الإعلانية . وقد أورد « ماكلين » عرضا ملخصا لجميع الدراسات التى جرت خلال السبعينيات واستهدفت استكشاف هذه العلاقة . لذا نقتصر على عرض بحث « ماكلين » والبحوث الأخرى التى نشرت خلال الثمانينيات .

٨ - « ماكلين » (Macklin 1987) ذكر « ماكلين » أن البحوث السابقة على بحثه قد اثبتت وجود علاقة بين زيادة سن الطفل وزيادة قدرته على فهم مضمون الرسالة الإعلانية . وانتقد « ماكلين » البحوث السابقة فى أنها قد أجريت كلها على أطفال المدرسة ، ولم يهتم أى منها بالطفل فى مرحلة ماقبل الدراسة ، والتى فسرت ذلك بعدم قدرة أطفال هذه المرحلة على تفهم تعليمات إجراء التجربة ، أو ان هؤلاء قدرتهم اللغوية محدودة . وقد استخدم « ماكلين » عينتين وطبق بحثه من خلال لعب الأطفال لمباراة واستخدام الرسوم المحببة للأطفال . وقد اثبت « ماكلين » أن نسبة بسيطة من الأطفال قد تفهمت مضمون الرسالة الإعلانية « ٧,٥٪ سن اربع سنوات ، ٢٠٪ سن خمس سنوات » . ورغم أن هذه النسبة بسيطة إلا انها تتعارض مع ما اثبتته بحوث سابقة ، من أن الأطفال فى هذه الشرائح العمرية لا تتفهم مطلقاً مضمون الرسالة الإعلانية . كما أثبتت الدراسة أن أطفال السنوات الثلاث يتفهمون أيضاً بعض ما جاء فى الرسالة .

٩ - « ماكلين » (Macklin 1985) تساءل « ماكلين » هل يتفهم الأطفال المحتوى البيعى فى الإعلان ؟ او انهم لا يفطنون إلى أن هدف الإعلان أساساً هو بيع سلعة ما ؟. وقد اجرى الباحث بحثه على عينة من ٣٠ طفلاً قام بمقابلة كل منهم على انفراد ، ومن هؤلاء ١٠ أطفال سن كل منهم ٣ سنوات ، و١٠ سن ٤ سنوات ، ١٠ سن ٥ سنوات . واثبت بالبحث أن ٦٠٪ من الأطفال يتفهمون جزئياً المحتوى البيعى للإعلان ، إلا ان تأكيد هذه النتيجة - فى رأى الباحث - مايزال يحتاج إلى إجراء المزيد من البحوث .

١٠ - « موشيس وميشيل » (& Moschis Mitchell 1985) وقد استهدف الباحثان دراسة تأثير الإعلان التجارى التليفزيونى على المراهقين ، فى علاقتهم بالأسرة وبالرفاق . أجرى البحث على عينة سحبت من خمس مدن وبلدان وقرى ، من طلاب المدارس الثانوية ، وطبق عليهم استقصاء . ولم يظهر البحث علاقة مابين مشاهدة المراهق للتليفزيون واشتراكه فى اتخاذ الأسرة للقرارات الشرائية او تأثيره على هذه القرارات ، وأن المراهقين لا يبذلون إلا جهداً محدوداً للتأثير على قرارات الأسرة الشرائية .

١١ - « رودر » (Roedder) وقد بين « رودر » أن الأطفال الكبار تقل درجة انتباههم إلى الإعلانات ، وإنهم أكثر قدرة على التمييز بين الإعلانات وبين البرامج ، وأكثر قدرة على فهم الإعلان ، وتفهم المحتوى البيعى فيه . وأشار إلى أن البحوث السابقة قد قسمت الأطفال إلى مراحل عمرية ، وأن كل شريحة تتميز بدرجة مختلفة من القدرة على التعامل مع المعلومات التى تقدمها البيئة ، وأن الأطفال سن ١١ عاما وما بعدها لديهم القدرة على التفكير الواضح تجاه الأفكار المختلفة ، وعلى تخزين المعلومات واسترجاعها . وقد استهدف « رودر » تحديد أثر تفاوت السن ، وتحديد السياسة الواجب اتباعها لكل شريحة عمرية . واستخدم « رودر » أسلوب التجربة .

١٢ - بريانت وجيرنر Bryant & Gerner (1981 وقد أجريا بحثهما للتعرف على كيفية استخدام التليفزيون من قبل الأطفال والكبار وايضاً . وبينا أن متوسط مشاهدة الإرسال فى البث الأمريكى هو سبع ساعات يومياً . كما بينا أن كلا من التعليم ، السن ، النشأة فى قرية او مدينة ، ساعات العمل ، عدد الأطفال فى سن الدراسة ، كلها عوامل تؤثر على كل من الزوج والزوجة فى مشاهدتهما للتليفزيون .

١٣ - وورد وآخرون Word & Robertson) (& Wackman 1972 وقد استهدف بحثهم دراسة سلوكيات مشاهدة التليفزيون ، واستخدموا استقصاء قامت الأمهات بتعبئته بعد تدريبهم على ذلك ، وذلك لتسجيل سلوك الأطفال عند مشاهدة التليفزيون . وقد شملت العينة ١٨٥ اما . واهتم البحث بدراسة مدى انتباه المشاهد للبرنامج السابق على عرض الإعلانات او اللاحق لها ، وللاعلانات نفسها . وقد بين البحث ان أطفال أصغر المجموعتين سنا « ٥ - ٧ ، ٨ - ١٠ » يوجهون إلى حد ما قدراً أكبر من الانتباه إلى البرامج اكثر من أطفال المجموعة الأكبر سنا (١٠ - ١٢سنة) كما أن عدم الانتباه إلى البرامج السابقة على الإعلان ، يتزايد بتزايد السن . وأن الأطفال الأصغر يوجه منهم ٥٨٪ انتباها كاملا ، بينما الأطفال سن ١٠ - ١٢ يوجه ٥٠٪ منهم فقط انتباهاً كاملاً للبرامج . كما بين أن الأطفال الأكبر يظهرون شعوراً أكبر بعدم الترحيب بالإعلانات ، بينما الأطفال الأصغر يظهرون مزيداً من شعور الارتياح لظهور الإعلان .

هـ - البحوث الأخرى :

أجرى العديد من البحوث الأخرى لتأثير الإعلان على الطفل وقد أظهرت هذه البحوث :

- تأثير تكرار بث الإعلان على الطفل -Harri) (son 1977 .

- الأطفال الأكبر سناً أقدر على التفرقة بين البرامج والإعلان Robertson & Rossiter) (1974 .

- الأطفال الأكبر سنا أقدر على تفهم قصد البيع في الإعلان (Biatt & Ward 1972) .
- إن فشل صغار السن في تذكر المعلومات التي تضمنها الإعلان عن منتج ما ، لا يرجع إلى صغر سنهم ، بقدر ما يرجع إلى عدم إمكانهم الفصل بين البرنامج والإعلان ، وأنه بغير فهم الطفل للإعلان التجاري ، لا يمكنه تذكر ما جاء به (Sanft & Henrianne 1985) .
- إمكان الاعتماد على التليفزيون في إكساب وتطوير الإدراك والمهارات المتصلة بسلوكيات الطفل كمستهلك ، وأن الإعلان يمكن أن يكون مصدراً للمعلومات التي تؤدي إلى زيادة قوية في الطلب (Ward & Scott 1972) .
- إن استخدام الإعلان لموديل من الأطفال ، يدفع الأطفال لتقليد الموديل وتطوير تفضيلاتهم نحو السلع طبقاً للإعلان (Kagen 1969) .
- إن قياس اتجاهات الأطفال نحو الإعلان التجاري التليفزيوني ، هام جداً لوضع سياسات عامة وسياسات إعلانية سليمة ، ولاتخاذ القرارات في مجال الإعلانات Riecken & Samli 1981) .

سادساً : فروض البحث :

يستهدف البحث اختبار مدى صحة الفروض التالية :

الفرض الأول : إن الإعلان التجاري التليفزيوني الموجه للأطفال ، له تأثير كبير على خلق طلب الأطفال على السلعة .

الفرض الثاني : إن زيادة الطلب على السلعة المعلن عنها للأطفال ، تتناسب إلى حد كبير مع عدد مرات بث الرسالة الإعلانية .

الفرض الثالث : إن كلا من الأطفال الذكور والاناث يتأثرون بالإعلان **بنفس الدرجة** .

الفرض الرابع : إن تأثير الإعلان على الطفل يتناقص بنفس نسبة تزايد سن الطفل .

الفرض الخامس : إن تأثير الإعلان على الطفل يتزايد نتيجة ارتفاع مستوى دخل الأسرة .

وقد استنبط الباحث هذه الفروض من الدراسة الاستطلاعية ، ومن استقراء النتائج التي توصلت إليها البحوث الأجنبية في هذه المجالات . فقد جاء في دراسة « جولدبرج » (Goldberg & Goen & Gibson 1978) أن الطفل يتجه أكثر إلى الأغذية التي يشاهد عنها إعلانا . وجاء في دراسة « شايك » (Sheik & Moleski 1977) وجود توافق بين الإعلان عن منتجات معينة في التليفزيون وبين تزايد إقبال الأطفال على هذه المنتجات وأثبت « جورن » (Gorn & Goldberg 1977) تأثير تكرار بث الرسالة الإعلانية ، كما توصل « هاريسون » (Herrison) إلى ذات النتيجة .

كذلك أشار الباحث عند عرضه للبحوث السابقة ، لكثير من البحوث التي أوضحت تأثير السن والجنس والدخل على درجة تأثر الطفل بالإعلان .

وإذا كانت البحوث السابقة قد أثبتت وجود تأثير واضح للخصائص السابق الاشارة إليها ، فإن ما تهدف هذه الفروض إلى اختبار مدى صحته ، هو درجة هذا التأثير . وعلى هذا فإن الفروض السابقة لا تستهدف اختبار الاتجاه بقدر ما تستهدف اختبار درجة وقوة هذا الاتجاه ، والتعبير عن هذه الدرجة في شكل رقمي محدد . فالبحوث السابقة اكتفت باستنتاج وجود التأثير إلا أنها لم تحدد حجم هذا التأثير ، هل هو تأثير كبير أو ضئيل ؟ ولم تعبر عنه بالأرقام ، وهو ما يستهدفه هذا البحث .

سادساً : منهج البحث :

اعتمد البحث المنهج التجريبي ، وفيما يلي بيانات المجتمع والعينة :

أ - مجتمع البحث :

تضم محافظة بورسعيد ١١٥ مدرسة ابتدائية ، ويلتحق بهذه المدارس ٥٠٩٠٢ تليمذ وتلميذة في العام الدراسي ١٩٨٨/٨٧ م ●. وقد جرى اختيار كل من :

- مدرسة الناصر الابتدائية وتضم ٢٣ فصلا ، وبها ٨٨٥ تلميذا وتلميذة ، وهي مدرسة رسمية التعليم فيها بالمجان ، وتقع في حي الضواحي الشعبي ، ومن ثم تستمد تلاميذها من أبناء هذا الحي .
- مدرسة ليسيه الحرية وتضم ٦ فصول ، وبها ١٧٠ تلميذاً وتلميذة ، وهي مدرسة خاصة لغات ، والتعليم فيها بمصروفات قيمتها ١٢٠ جنيهاً في السنة ، ويضاف إليها قيمة الكتب والخدمات الأخرى .

ب - عينة البحث :

استخدم الباحث أسلوبا قياسيا بعد التجربة فقط . وقد جرى تكوين مجموعة قياسية ومجموعتان تجريبيتان من تلاميذ وتلميذات الصف - الفرقة - الثاني ، ومثلهم من تلاميذ وتلميذات الصف الخامس .

واستخدم قياس بعد التجربة فقط ، نظرا لأن هذا الأسلوب « أقل تكلفة في المال والوقت والمجهود ، عن التصميم الذي يعتمد على قياس قبل وبعد التجربة ، وبالإضافة إلى أنه يتلافى عيب التفاعل بين قياس قبل التجربة وبعد التجربة » بازرعة ١٩٨٨ »[١٣] فضلاً عن أنه يتلاءم تماما مع أهداف هذا البحث وطبيعة التجربة التي يشتمل عليها .

وقد جرى التصميم الآتي بالنسبة لأطفال كل صف في كلتا المدرستين .

- اختيار ٤٠ طفلاً « فصل جرى استكماله أو الحذف منه » ، كمجموعة قياسية .
- اختيار ٤٠ طفلاً بنفس الأسلوب ، كمجموعة تجريبية أولى .
- اختيار ٤٠ طفلاً بنفس الأسلوب ، كمجموعة تجريبية ثانية .
- وقد روعي عند الاختيار - تكوين المجموعة - التي يكون نصفها من الذكور ونصفها من الإناث .
- جرى اصطحاب أطفال المجموعة القياسية « ق » إلى غرفة بالمدرسة زودت بجهاز تليفزيون وجهاز فيديو ، حيث عرض عليهم مجموعة أفلام كرتون مدتها نصف ساعة ، ثم دعي بعدها الأطفال إلى غرفة مجاورة عليها منضدتان ، وجه الذكور إلى احداها والاناث إلى الأخرى . وقد عرض على كل منضدة ٤٠ باكو بسكويت - ويفر - من كل من الأصناف الثلاثة الآتية: الشمعدان الأصفر / ساميا ، نانسي وهي أصناف كلها متاحة في السوق ، وتباع جميعاً بنفس السعر ، وتتكون جميعاً من نفس المواد ، وتمتاز جميعها بغلاف براق ملون . وقد دعي كل طفل أو طفلة لأخذ باكو واحد فقط من أي من الأصناف الثلاثة حسب اختياره ، ثم جرى حصر عدد البكوات التي سحبها الأطفال من كل صنف .
- جرى اصطحاب أطفال المجموعة التجريبية الأولى « ت١ » إلى نفس الغرفة الأولى ، حيث عرض عليهم نفس أفلام الكرتون ، إلا أن الشريط قد تضمن في منتصف العرض إعلانا عن الصنف الأول - الشمعدان الأصفر - وبعد انتهاء العرض طبق عليهم نفس الإجراء الذي تم بالنسبة للمجموعة القياسية « ق » .

● مديرية التربية والتعليم بمحافظة بورسعيد ، إدارة الإحصاء ، الدليل الإحصائي ١٩٨٨/٨٧ م ص ٢٤٠ .

تأثير الإعلان التجارى التليفزيونى

- جرى اصطحاب أطفال المجموعة التجريبية الثانية « ت٢ » بنفس الأسلوب تماما ، إلا أن الشريط الذى عرض عليهم ، تضمن نفس الإعلان فى بداية الشريط ، وفى منتصفه ، وفى نهايته ، ثم دعى الأطفال للغرفة الثانية حيث طبق عليهم ذات الأسلوب .

ومن هذا فإن :

- المجموعة القياسية « ق » فى كل صف او فرقة فى كلتا المدرستين ، شملت ٢٠ طفلاً ، و٢٠ طفلة .
- المجموعة التجريبية « ت١ » فى كل صف فى كلتا المدرستين ، شملت ٢٠ طفلاً ، ٢٠ طفلة .
- المجموعة التجريبية « ت٢ » فى كلتا المدرستين ، شملت ٢٠ طفلاً ، ٢٠ طفلة .

كما أن :

(ق) لم يعرض عليها أى إعلان .
(ت١) عرض إعلان واحد عن الصنف الأول(أ) مرة واحدة .
(ت٢) عرض نفس الإعلان ثلاث مرات .

الفصل الثانى

النتائج والتحليل

أولا : نتائج البحث :

يوضح الجدول رقم (١) النتائج التفصيلية للبحث التجريبى . كما توضح الجداول (٢ ، ٣ ، ٤) تأثير خصائص السن والجنس ومستوى دخل الأسرة على الطلب . ومن الجداول السابقة يتبين ما يلى :

(١) اثر بث الاعلان لمرة واحدة على زيادة الطلب :

(أ) الأثر العام :

أدى بث الاعلان فى المجموعة التجريبية الأولى (ت١) إلى زيادة عامة فى طلب أطفال العينة على الصنف أ . فقد ارتفع الطلب من ٦٥ باكو من الصنف أ فى المجموعة القياسية (ق) ، إلى ٨٩ باكو فى (ت١) بزيادة مقدارها ٢٤ باكو، ونسبتها إلى (ق) ٣٦,٩٪ . ويؤكد ذلك صحة الفرض الأول والذى نصه «أن الاعلان التجارى التليفزيونى الموجه للأطفال ، له تأثير كبير على خلق طلب الأطفال على السلعة» .

لقد اثبتت البحوث الأجنبية اجراءها ، أن للاعلان تأثير على الأطفال وعلى خلق طلبهم على السلع المعلن عنها إليهم ، إلا انها لم تحدد مقدار هذا التأثير واقتصرت على تحديد اتجاهه . أما هذا البحث فقد أوضح أن بث إعلان واحد أدى إلى زيادة طلب (ت١) عن طلب (ق) بنسبة ٣٦,٩٪ ، مما يظهر التأثير الكبير والخطير للإعلان الموجه إلى الطفل .

(ب) أثر السن :

- ارتفع طلب أطفال الفرقة الثانية فى كلتا المدرستين ، من ٣٣ باكو فى (ق) إلى ٤٩ باكو فى (ت١) ، أى بنسبة ٤٨,٥٪ .
- ارتفع طلب أطفال الفرقة الخامسة فى كلتا المدرستين ، من ٣٢ باكو فى (ق) إلى ٤٠ باكو فى (ت١) ، أى بنسبة ٢٥٪ .

ويتضح مما سبق :

- أن كلا من الأطفال صغار وكبار السن قد تأثروا بالإعلان ، مما أدى إلى زيادة طلبهم معا بنسبة متوسطها ٣٦,٩٪ .

- إن تأثير الاعلان يقل مع زيادة السن . فقد أدى إلى زيادة طلب الصغار بنسبة ٤٨,٥٪ ، وطلب الأطفال الكبار بنسبة ٢٥٪ . وبمعنى آخر فإن زيادة سن الطفل بمقدار ثلاث فرق دراسية ، أدى إلى نقص تأثير الإعلان إلى حوالى النصف . ويعنى هذا أن الاعلان اكثر إبهارا لصغار الأطفال ، فضلاً عن أنه اكثر تأثيرا وقدرة على البيع لهم .

ومما سبق يتبين صحة الفرض الرابع جزئيا أو خطاه جزئيا ، وقد نص هذا الفرض على «أن تأثير الاعلان على الطفل ، يتناقص بنفس نسبة تزايد سن الطفل» . فمتوسط سن أطفال الفرقة الثانية هو ثمان سنوات . ومتوسط سن أطفال الفرقة الخامسة إحدى عشر عاما . ويعنى هذا أن تأثير الاعلان يتناقص بالفعل مع زيادة سن الطفل ، إلا انه ليس من الضرورى أن يكون تناقص التأثير بنفس نسبة زيادة السن .

(جـ) أثر الجنس :

- زاد طلب الأطفال الذكور من ٣٤ باكوا فى (ق) إلى ٥٢ باكو فى (ت١) أى بنسبة ٥٢,٩٤٪ .

- زاد طلب الإناث من ٣١ باكو فى (ق) إلى ٣٧ باكو فى (ت١) أى بنسبة ١٩,٣٥٪ .

ويعنى ما سبق أن للجنس تأثير ، على تأثر الطفل بالإعلان ، أو أن الإعلان يبيع للذكور أكثر مما يبيع للاناث .

ومما سبق يتبين خطأ الفرض الثالث ونصه «إن كلا من الأطفال الذكور والإناث يتأثرون بالاعلان بنفس الدرجة . ولا يسمح تخصص الباحث أو ما لديه من معلومات بتفسير أسباب هذا الاختلاف .

(د) أثر مستوى دخل الأسرة :

- زاد طلب أطفال أسر الدخل المرتفع (أطفال المدرسة الأولى) ، من ٣٢ باكو فى (ق) إلى ٤١ باكو فى (ت١) أى بنسبة ٢٨,١٪ .

- زاد طلب أطفال أسر الدخل الاقل (أطفال المدرسة الثانية) ، من ٣٣ باكو فى (ق) إلى ٤٨ باكو فى (ت١) أى بنسبة ٤٥,٤٥٪ .

ويتضح مما سبق أن لمستوى دخل الأسرة تأثيرا واضحا ، وأن الاعلان أكثر قدرة على البيع لأطفال أسر الدخل المرتفع نسبيا .

وبالتالى تثبت صحة الفرض الخامس ونصه «إن تأثير الاعلان على الطفل يتزايد نتيجة ارتفاع مستوى دخل الأسرة» .

جدول رقم (١)
تطور الطلب على الأصناف الثلاثة

الفرقة الدراسية	الفرقة الثانية						الفرقة الخامسة					
المدرسة	المدرسة الأولى			المدرسة الثانية			المدرسة الأولى			المدرسة الثانية		
الصنف	أ*	ب	جـ	أ*	ب	جـ	أ*	ب	جـ	أ*	ب	جـ
المجموعة القياسية (ق)	١٧	٩	١٤	١٦	٩	١٥	١٥	١٣	١٢	١٧	١٢	١١
بنين	٩	٤	٧	٩	٤	٧	٧	٦	٧	٩	٦	٥
بنات	٨	٥	٧	٧	٥	٨	٨	٧	٥	٨	٦	٦
المجموعة التجريبية الأولى (ت١)	٢٣	٥	١٢	٢٦	٤	١٠	١٨	١١	١١	٢٢	٨	١٠
بنين	١٣	٢	٥	١٦	١	٣	١٠	٥	٥	١٣	٣	٤
بنات	١٠	٣	٧	١٠	٣	٧	٨	٦	٦	٩	٥	٦
المجموعة التجريبية الثانية (ت٢)	٣١	٣	٦	٢٤	٢	٤	٢٢	٨	١٠	٢٨	٤	٨
بنين	١٨	١	١	١٩	—	١	١٢	٣	٥	١٦	١	٣
بنات	١٣	٢	٥	١٥	٢	٣	١٠	٥	٥	١٢	٣	٥

* صنف السلعة المعلن عنه .

جدول رقم (٢)
تأثير السن

	طلب الفرقة الثانية بالمدرستين		طلب الفرقة الخامسة بالمدرستين	
	وحدة	٪	وحدة	٪
ق	٣٣	٪١٠٠	٣٢	٪١٠٠
ت١	٤٩	٪١٤٨,٥	٤٠	٪١٢٥
الزيادة	١٦	٪٤٨,٥	٨	٪٢٥

جدول رقم (٣)
تأثيـــر الجنـــس

	ذكـــور		انـــاث	
	وحدة	٪	وحدة	٪
ق	٣٤	٪١٠٠	٣١	٪١٠٠
ت١	٥٢	٪١٥٢,٩٤	٣٧	٪١١٩,٣٥
الزيادة	١٨	٪٥٢,٩٤	٦	٪١٩,٣٥

جدول رقم (٤)
تأثير مستوى دخل الأسرة

	المدرسة الأولى		المدرسة الثانية	
	وحدة	٪	وحدة	٪
ق	٣٢	٪١٠٠	٣٣	٪١٠٠
ت١	٤١	٪١٢٨,١	٤٨	٪١٤٥,٤٥
الزيادة	٩	٪٢٨,١	١٥	٪٤٥,٤٥

(٢) اثر تكرار بث الرسالة الإعلانية :

(ا) الأثر العام :

توضح الجداول أرقام (٥ ، ٦ ، ٧) تاثير بث تكرار الرسالة الإعلانية ذاتها لثلاث مرات ، وذلك على ارتفاع الطلب من (ق) إلى (ت١) إلى (ت٢).

فيوضح الجدول رقم (٥) زيادة الطلب ـ بصفة عامة ـ من ٦٥ باكو. ف (ق) إلى ١٠٥ بواكى ف (ت٢) أى بزيادة بين (ق) و (ت٢) نسبتها ٦١,٥٪ ، بينما كانت الزيادة بين (ق) و (ت١) ٣٦,٩٪ . وبمعنى آخر فإن تكرار بث الرسالة قد أدى إلى زيادة صافية نسبتها ٢٤,٦٪ (ت٢ ـ ت١) .

ومن الجدول يتضح تأثير الخصائص الأخرى كما يلى :

(ب) اثر السن :

ـ زاد الطلب نتيجة تكرار البث لصغار السن بنسبة ٣٢,٦٪ (ت٢ ـ ت١ = ٣٢,٦٪) بينما زاد لكبار السن بنسبة ٢٥٪ .

ـ إن تكرار الإعلان قد حقق لنتائجه اثرا جديدا . إلا أن هذا الأثر الذى حققه التكرار يقل عما حققه الإعلان الأول .

(جـ) اثر الجنس :

ـ زاد طلب البنين فى الفرقتين فى كلتا المدرستين معا ، ما بين (ت١) ، (ت٢) بنسبة ٢٣٪ .

ـ زاد طلب البنات ما بين (ت١) ، (ت٢) بنسبة ٣٥٪ .

ويتضح مما سبق أن تكرار الإعلان قد حقق زيادة فى طلب البنات اكثر من الزيادة التى حققها فى طلب البنين . فهل يعنى هذا ان البنات بحاجة اكثر إلى تكرار الإعلان للاقتناع بما جاء به ؟ أو يعنى ان البنين اكثر اندفاعا فى البداية ؟ وأن اندفاعهم سرعان ما يهدأ بعد ذلك ؟

جدول رقم (٥)
تأثيــر الســن

	طلب الفرقة الثانية بالمدرستين		طلب الفرقة الخامسة بالمدرستين	
	وحدة	٪	وحدة	٪
ق	٢٣	—	٣٢	—
ت١	٤٩	٪١٠٠	٤٠	٪١٠٠
ت٢	٦٥	٪١٣٢,٦٥	٥٠	٪١٢٥
ت٢ - ت١	١٦	٪٣٢,٦٥	١٠	٪٢٥

جدول رقم (٦)
تأثيــر الجنــس

	ذكور		اناث	
	وحدة	٪	وحدة	٪
ق	٣٤	—	٣١	—
ت١	٥٢	٪١٠٠	٣٧	٪١٠٠
ت٢	٦٤	٪١٢٣	٥٠	٪١٣٥,١٠
ت٢ - ت١	١٢	٪٢٣	١٣	٪٣٥,١

جدول رقم (٧)
تأثير مستوى دخل الأسرة

	المدرسة الأولى		المدرسة الثانية	
	وحدة	٪	وحدة	٪
ق	٣٢	—	٣٣	—
ت٢	٤١	٪١٠٠	٤٨	٪١٠٠
ت١	٥٣	٪١٢٩,٢٦	٦٢	٪١٢٩,١٦
ت٢ - ت١	١٢	٪٢٩,٢٦	١٤	٪٢٩,١٦

تأثير الإعلان التجارى التليفزيونى

(د) تأثير مستوى دخل الأسرة :

حقق التكرار زيادة فى طلب أطفال أسر الدخل المرتفع ، نسبتها ٢٦,٢٩٪ . بينما أدى إلى زيادة طلب أطفال أسر الدخل الأقل ١٦,٢٩٪ . ويعنى هذا أن التكرار لم يتأثر بدخل الأسرة .

ومما سبق يتضح خطأ الفرض الثانى ونصه «أن زيادة الطلب على السلعة المعلن عنها للأطفال ، تتناسب إلى حد كبير مع عدد مرات بث الرسالة الإعلانية» . فقد أدى التكرار إلى زيادة فى الطلب وإن كانت هذه الزيادة لا تتناسب مع عدد مرات تكرار البث . فتكرار الإعلان إذاً يؤكد تحقيق أهداف المعلن ، لكن ليس للمعلن أن يتوقع أن التكرار يحقق فى كل مرة نفس ما حققه الإعلان الأول .

ثانيا : تحليل النتائج :

أجاب هذا البحث على عدد من الأسئلة ، إلا أنه أثار أسئلة جديدة أخرى ، فقد اتفق البحث مع ما سبق أن توصلت إليه البحوث الأجنبية من وجود تأثير للإعلان على إثارة رغبة الطفل فى الحصول على السلعة المعلن عنها ، إلا أنه أضاف تحديدا كميا لمدى قدرة الإعلان على هذا الأمر .

كذلك أجاب البحث على التساؤلات الخاصة بتحديد أثر خصائص : السن ، الجنس ، مستوى دخل الأسرة . وقد اتفق البحث جزئيا مع بعض النتائج التى توصلت إليها البحوث الأجنبية ، واختلف مع بعضها الآخر ، مما أكد أن تأثير هذه الخصائص ليس موحدا بالنسبة للطفل المصرى والطفل الأجنبى .

فقد أثبت البحث أن تأثير الإعلان فى كبار الأطفال أقل . ويتفق هذا مع ما توصل إليه «رودر» (Roder 1981) الذى فسر انخفاض ذلك التأثير بأن الأطفال الكبار تقل درجة انتباههم إلى الإعلان ، ومن ثم أوصى «رودر» بوضع سياسة إعلانية خاصة لكل شريحة عمرية من شرائح الأطفال ، بدلا من اتباع سياسة موحدة للأطفال أيا كان عمرهم . كذلك اتفق مع ما أوضحه «رودر وغيره» (Ward & Robertson & Wackman 1972) من أن صغار الأطفال يوجهون للإعلان التليفزيونى قدراً أكبر من الانتباه . وأن عدم الانتباه يتزايد بتزايد سن الطفل . وإذا كان «ماكلين» قد أوضح أن الأطفال الصغار لا يتفهمون الهدف البيعى للإعلان ، إلا أن عدم تفهم الهدف البيعى للاعلان ، لا يقلل بالضرورة من قدرة الإعلان على البيع .

كذلك أثبت البحث اختلاف تأثير الإعلان فى الذكور عن الإناث ، وهو ما يختلف عما سبق أن توصل إليه «بيردن ورايت» (Berden & Wright 1979) وما توصلت إليه دراسة عربية أخرى (فوزية آل على ، ١٩٨٨) ، بالإضافة إلى دراسة «العبدلى» (عاطف العبدلى ، ١٩٨٤) الذى أورد أن الذكور يشاهدون التليفزيون أكثر من الإناث ، وذلك لإنشغال الاناث فى معاونة الأم . وإذا كان تفسير «العبدلى»يرجع إلى مشاهدة الذكور للتليفزيون أكثر من الإناث ، فإن هذا لا يبرر أو يفسر ما توصل إليه بحثنا ، الذى خضع فيه كلتا من الذكور والإناث لنفس المتغير .

وفى مجال المستوى الاقتصادى للأسرة ، أثبت البحث اتجاه أطفال الأسر الفقيرة إلى التأثر بالرسالة الإعلانية أكثر من غيرهم ، لكن علينا الا ننسى فى هذا المقام ، أن طلب الطفل على السلعة فى هذا البحث كان طلبا بدون مقابل (مجانيا) . وهنا يثور سؤال : هل لو كان على الطفل أن يدفع مقابلا لما اختاره ، سيزيد طلب طفل الأسرة الفقيرة بنفس النسبة التى أوضحها هذا البحث .

كذلك أظهر البحث أن تكرار بث الرسالة الاعلانية ، قد أدى بصورة عامة إلى زيادة الطلب على السلعة المعلن عنها ، وهو ما يتفق مع بحوث «جورن وجولدبرج» (Gorn & Glodberg» 1977) وغيرهما . وقد حدد البحث مقدار هذه الزيادة ، وكيف أنها لا تزيد بنفس نسبة تكرار الإعلان وإنما بنسبة أقل . والأمر إذاً يتطلب إجراء مزيد من البحث لمعرفة الأثر المترتب على كل تكرار للإعلان ، وهل هناك تناسب عكسى ما بين تكرار الإعلان وحجم الزيادة فى الطلب المترتبة على التكرار؟ وهل هناك حد يتوقف عنده أثر تكرار الاعلان على الطلب ؟ وهل يمكن أن يكون الأمر خاضعا لقانون تناقص الغلة ؟

ثالثا : البحوث المستقبلية :

سبق القول أن إجراء هذا البحث قد أظهر أسئلة جديدة بحاجة إلى الإجابة عليها ، ومن ذلك :

- الحاجة إلى تكرار نفس هذا البحث على نطاق أكثر اتساعا ، بما يسمح بالتوصل إلى نتائج يمكن تعميمها باطمئنان أكثر .
- الحاجة إلى توجيه المتخصصين فى مجالات العلوم الاجتماعية ، مزيدا من الجهود ، لإجراء بحوث يمكن أن تتوصل لتفسير دور السن والجنس ومستوى الدخل ، فى تأثر الطفل بالإعلان التليفزيونى التجارى ، وفى قدرة هذا الإعلان على البيع . وما إذا كانت العلاقة بين تكرار الإعلان وعائد الإعلان على الطلب يحكمها قانون تناقص الغلة .
- الحاجة إلى إجراء بحث تجريبى مماثل ، لا يحصل فيه الطفل بعد مشاهدته الإعلان على السلعة مجانا ، وذلك بهدف استكشاف ما إذا كانت النتائج سوف تختلف إذا ما اضطر الطفل لدفع ثمن السلعة ؟
- الحاجة إلى مزيد من الدراسات فى مجالات العلوم الاجتماعية ، بهدف استكشاف آثار الإعلان التجارى التليفزيونى على نفسية الطفل وسلوكه نحو أقرانه وأسرته والمجتمع .

مراجع البحث

أولا : المراجع العربية

(أ) رسائل جامعية غير منشورة :

١ - حسن على محمد على ، **إعلانات التليفزيون الموجهة عبر القناة الأولى وعلاقتها باتجاهات الأطفال - ١٠ إلى ١٢ سنة** ، رسالة ماجستير ، معهد الدراسات العليا للطفولة ، جامعة عين شمس ، ١٩٨٨ .

٢ - سامية سليمان رزق ، **ترشيد برامج الأطفال فى الإذاعة المسموعة كأداة لتثقيف الطفل المصرى** ، رسالة ماجستير ، معهد الدراسات العليا للطفولة ، جامعة عين شمس ، ١٩٨٤ .

٣ ـ عاطف العبدل ، دور التليفزيون في إمداد الطفل المصرى بالمعلومات من خلال برامج الأطفال ـ دراسة تحليلية وميدانية ، رسالة دكتوراه ، كلية الإعلام ، جامعة القاهرة ، ١٩٨٤ .

٤ ـ فوزية آل علي ، برامج الأطفال في تليفزيون دولة الإمارات العربية المتحدة ، رسالة ماجستير ، كلية الإعلام ، جامعة القاهرة ، ١٩٨٨ .

٥ ـ محمد حسني عبدالله ، مشاهدة التليفزيون وعلاقتها بالتوافق الشخصي والاجتماعي لدى بعض أطفال الريف المصرى ، رسالة ماجستير ، كلية الآداب ، جامعة المنيا ، ١٩٨٦ .

٦ ـ محمد صلاح الدين فتحي حسام الدين برامج التليفزيون المصرى للأطفال في ضوء متطلبات نمو طفل ما قبل المدرسة الابتدائية ، رسالة ماجستير ، كلية التربية ، جامعة عين شمس ، ١٩٨٢ .

٧ ـ مظفر مندوب ، التليفزيون ودوره التربوى في حياة الطفل العراقي ، رسالة ماجستير ، كلية الإعلام ، جامعة القاهرة ، ١٩٨٠ .

٨ ـ منى احمد عمران ، تحليل اللغة المقدمة لطفل ما قبل المدرسة من خلال بعض برامج الأطفال ، رسالة ماجستير ، معهد الدراسات العليا للطفولة ، جامعة عين شمس ، ١٩٨٦ .

٩ ـ منى عبدالفتاح جبر ، دور التليفزيون في تثقيف الطفل المصرى ، رسالة ماجستير ، كلية الآداب جامعة القاهرة ، ١٩٧٣ .

١٠ ـ نادية شكرى يعقوب ، أثر التليفزيون في تلاميذ المرحلة الابتدائية دراسة ميدانية بين تلاميذ المدارس الابتدائية ، رسالة ماجستير ، كلية البنات ، جامعة عين شمس ، ١٩٦٧ .

١١ ـ هويدا مصطفى ، القيم التي تغرسها إعلانات الشبكة التجارية ، رسالة ماجستير ، كلية الإعلام ، جامعة القاهرة ، ١٩٨٨ .

(ب) الكتب :

١٢ ـ أحمد بدر ، دور التليفزيون في التنشئة والعادات القرائية كعناصر قاعدية في التأثير على المجتمع المعاصر ، جهاز تليفزيون الخليج ، الرياض ، ١٩٨٣ .

١٣ ـ محمود صادق بازرعة ، بحوث التسويق للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات التسويقية ، الطبعة الخامسة ، القاهرة ، دار النهضة العربية ، ١٩٨٨ ، ص ٦٣ .

١٤ ـ محمود صادق بازرعة ، إدارة التسويق ، الطبعة الثامنة ، القاهرة ، دار النهضة العربية ، ١٩٨٩/٨٨ .

(جـ) مطبوعات أخرى :

١٥ ـ اتحاد الإذاعة والتليفزيون ، تقييم برامج الأطفال دراسة ميدانية ، ١٩٧٨ .

١٦ ـ المركز القومى للبحوث ، التليفزيون وعلاقته بالطفل دراسة ميدانية ، ١٩٧٨ .

١٧ ـ سوسن نواف عدوان ، أثر التليفزيون على سلوك الأحداث في القطر العراقي ، مجلة البحوث ، جامعة بغداد ، العدد ٢ ، ١٩٨٤ .

ثانيا : البحوث الأجنبية :

1 - Adler, Richard P. (1977), «Research on the Effects of Television Advertising on Children, Washington, DC : National Science Foundation.

2 - Adler, R.P., S. Ward, G.S. Lesser, L. (1980) «The Effects of TV Advertising on Children : Review and Recommendation, Lexinggton, MA : Lexington Books.

3 - Atkin Charles (1975), «Survey of pre-adolescent's Responses to Television Commercials,» In Effects of Television Advertising on Children..., East Lansing MI : Michigan State University.

4 - ——— (1975) «Parent-Child Communication in Supermarket Breakfast Cereal Selection,» in Effects of Television Advertising on Children.... East Lansing, MI : Michigan State University,

5 - Bearden, William O., Teel, Jesse E., Wright, Robert R, (1979), «Family Income Effects on Measurement of Children's Attitudes Toward TV Commercials» Journal of Consumer Research, 6, 308-311.

6 - Belch, George E. (1982) «The Effects of Television Commercial Repetition on Congnitive Response and Message Acceptance» Journal of Consumer Research, 9, 56-65.

7 - Blatt, Joan, Spencer, Lyle, and Ward, Scott (1972). «A Cognitive Development Study of Children's Reactions to Television Advertising,» in Television and Social Behavior, Vol.4, Television in Day-to-Day Life : Patterns of Use, eds E. A. Rubinstein, G.A. Comstock, and j.p. Murray, Washington, DC : U.S. Departmentt of HEW, P.P. 425-467.

8 - Bryant, and W. Keith and Gerner, L. (1981) «Television Use by Adults and Children : A Multivariate Analysis», Journal of Consumer Research, 8, 154-161.

9 - Churchill, Gilbertt A. and Moschis, George P. (1979) «Television and Interpersonal Influences on Adolescent Consumer Learning», Journal of Consumer Research, 6, 23-33.

10 - Corn, Gerald J., and Goldberg, Marvin E. (1977), «The Impact of Television Advertising on Children from Low Income Families, «The Journal of Consumer Research, 4, (Sept.), 86-88.

11 - Galast, Joann, and White, Mary (1976), «The Unhealthy Persuader : The Reinforcing Value of Television and Childern's Purchase - Influencing Attempts at the Sppermarket,» Child Devlopment, 47, 1089-1096.

12 - Goldberg, Marvin E. and Gerald J. Gorn (1974), «Children's Reactions to Television Advertising : An Experimental Approach,» Journal of Consumer Research, 1 (Septmber), 69-75.

13 - ——————— (1978), «Sone Unintended Consequences of TV Advertising to Children,» Journl of Consumer Research, 5, (June), 22-29.

14 - ——————— and Gibson, Wendy (1978), TV Message for Snack and Breakfast Food : Do They Influence Children's Preferences ?», Journal of Consumer Research, 5, 73-80.

15 - Gorn, Gerald J. and Goldberg, Marvin E. (1982), «Behavioral Evidence of the Effects of Televised Food Messages on Children», Journal of Consumer Research, 9, 200205.

16 - Fox, Daniel, jeffrey Balfour, Jo Ann Dahlkoetter, Rebort W. Mc Lellan, and J. Scott Hickey (1980), «How TV Commercials Affect Children's Attitudes and Eating Behavior,» Paper Presented at American Psychological Association, Montreal.

17 - Harrison, Albert A., (1977), «Mere Exposure» Advances in Experimental Social Psychology 10, ed., L. Berkowitz, New York : Academic Press, 39-83.

18 - Moxchis, George P. and Moore, Roy L. (1982), «A Longitudinal Study of Television Advertising Effects», Journal of Consumer Research, 9, 279-286.

19 - Moschis, George P., (1981), «Socialization Prspectives and Consumer Behavior,» Review of Marketing, Chicago : American Marketing Association, 43-56.

20 - Murray, John P. (1980) «Television and Youth : 25 Years of Research and Controversy. Boys Town, NB : The Boys Town Center for Study of Youth Development.

21 - Ratner, Ellis M., (1978), FTC Staff Report on Television Advertising to Children, Washington, DC : Federal Trade Commission.

22 - Riecken, Glen, (1981), «Measuring Children's Attitudes Toward TV Commercials : EXtension and Replication», Journal of Consumer Research, 8, June, 57-61.

23 - Robertson, Thomas S. and Rossiter, John R., (1974), «Children and Commercial Persuasion : An Attribution Theory Analysis,» Journal of Consumer Research, 1, 13-20.

24 - ———————., (1976), «Children's Consumer Satisfaction,» Working Paper, Center for Research in Media and Chilren, University of Pennsylvania.

25 - Roedder, Deborah L., (1981), «Age Defferences in Children's Responses to TV Advertising : An Information Processing Approach», Journal of Consumer Research, 8, 144-153.

26 - Rossiter, John R., (1977), «Reliability of a short Test Measuring Children's Attitudes Toward TV Commercials», Journal of Consumer Research, 3, 179-184.

27 - Sanft, Henrianne, (1985), «The Role of Knowledge in the Effects of Television Advertising on Children» Association for Consumer Research, Proceeding, 147-152.

28 - Sheik, Arnes A., and Moleski, L. Martin, (1977), «Conflict in Family Over Commercials,» Journal of Communication, 27 (Winter), 152-157.



المنهج العلمى لاستخدام المعاينة النقدية في مراجعة المجتمعات المحاسبية المئوية

د. مصطفى على الباز
مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة قناة السويس

مشكلة البحث :

لقد شهد النصف الثاني من القرن العشرين تطورا علميا ومهنيا ملحوظاً فى مراجعة الحسابات هدفاً وأسلوباً ، حيث أصبح الهدف الأساسى للمراجعة ليس اكتشافا وتصيدا للأخطاء والغش والتلاعب فى القيود والحسابات وغيرها من مفردات المجتمع المحاسبى وإنما إبداء الرأى الفنى المحايد والموضوعى فى مدى صدق ودلالة الحسابات والقوائم المالية فى التعبير عن نتيجة الأعمال والمركز المالى للوحدة المحاسبية محل المراجعة وذلك فى إطار المبادىء المحاسبية المقبولة وأساليب المراجعة الملائمة لطبيعة وخصائص المجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة . كما أصبح الأسلوب الأساسى لتنفيذ المراجعة وتحقيق أهدافها الأساسية والثانوية ليس أسلوب الفحص التفصيلى الكامل لجميع مفردات المجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة مما يترتب على ذلك من ضياع لوقت المراجع وارتفاع لتكلفة المراجعة وما قد يصيب الوحدة المحاسبية وغير المحاسبية من إضرار بسبب تأخير إعلان تقرير المراجع وإنما أصبح أسلوب الفحص الاختبارى لعينة من مفردات المجتمع المحاسبى هو الأسلوب الشائع الآن فى مراجعة المجتمعات المحاسبية المختلفة .

ومنذ سبعينيات هذا القرن وحتى الآن تعاظم اهتمام كل من المحاسبين والمراجعين والمعاهد والهيئات العلمية والمهنية المختصة بالمحاسبة والمراجعة على المستويين المحلى والدولى بضرورة استخدام أساليب المعاينة الإحصائية فى مراجعة المجتمعات المحاسبية المختلفة ، ويرجع هذا الاهتمام المتعاظم إلى :

١ - كبر حجم المجتمعات المحاسبية المعاصرة الخاضعة للمراجعة متمثلاً فى كثافة مفردات المجتمع المحاسبى الواحد من قيود وحسابات ، الأمر الذى ادى إلى تعذر قيام المراجع بالفحص الكامل بنسبة ١٠٠٪ لجميع مفردات المجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة ، ومن ثم أصبح أسلوب الفحص الكامل - المراجعة التفصيلية - غير ذى أهمية اقتصادية ولا يعطى نتائج مضمونة بنسبة ١٠٠٪ مما يذعن بضرورة استخدام أساليب المعاينة فى المراجعة (١) .

٢ - الاتجاه المتزايد فى جميع المنشآت أو الوحدات المحاسبية فى الوقت الحالى نحو استخدام الأساليب العلمية الحديثة - الكمية والالكترونية - فى تصميم وتطبيق نظم قوية للرقابة الداخلية - الإدارية والمحاسبية - على جميع العمليات والأنشطة الإنتاجية والتجارية والمالية التى تزاولها ، الأمر الذى يؤدى إلى زيادة كفاءة الرقابة الداخلية وزيادة الثقة فى نتائجها . ومن ثم يرى Arkin أن تقييم مدى كفاءة - قوة أو ضعف - نظام الرقابة الداخلية المطبق فعلاً بالمنشأة قبل تنفيذ عملية المراجعة لا يحتاج إلى فحص كامل بنسبة ١٠٠٪ وإنما يجب أن يرتكز هذا التقييم على الفحص الاختبارى باستخدام أساليب المعاينة (٢) . كما يوصى المعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين AICPA باستخدام أساليب المعاينة فى تقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق فعلاً بالمنشأة وذلك من خلال استخدام اختبارات الاستجابة Compliance Tests للتأكد من صحة استجابة التطبيق العملى لنظام الرقابة المحاسبية الموضوع واكتشاف الأخطاء وإقامة الدليل من خلال فحص بعض العمليات ، وكذا استخدام اختبارات الوجود Substantive tests وذلك للتأكد من صحة وجود العمليات والأرصدة التى تتضمنها القوائم المالية وإقامة الدليل على معقولية القيمة الدفترية المسجلة (٣)

(١) Ann M. Thornton, " Audit Sampling ", in Handbook Of Accounting and Auditing, by John c. Burton, Russell E. palmer, Robert S. Kay, Warren, gorham &Lamont, Inc, Boston, New york, 1981, Ch. 14 - 2 .

(٢) Arkin Herbert, " Sampling Methods for the Auditor : An Advanced Treatment ", Mcgraw - Hill book Company, New york, 1982, P . 3 .

(٣) AICPA, " Codification of statements on Auditing Standards ". No. 1 To 39, Commerce clearing House, Chicago, 1982,P.5 & P.47 & p.62 .



المنهج العلمى لإستخدام المعاينة النقدية

فى مراجعة المجتمعات المحاسبية الملتوية

٣ - يؤدى استخدام أساليب المعاينة الاحصائية فى تقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق فعلاً بالوحدة المحاسبية ثم فى مراجعة مفردات المجتمع المحاسبى بعد ذلك إلى تمكن المراجع من الوصول إلى نتائج موضوعية سريعة ودقيقة علميا يمكن الدفاع عنها أمام القضاء والمنشأة وضمير المراجع نفسه وذلك عند تعميم نتائج المعاينة على المجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة ، بالإضافة إلى خفض وقت وتكلفة اداء المراجعة (٤) ويلاحظ الباحث انه على الرغم من هذا الاهتمام المتعاظم من جانب المحاسبين والمراجعين وكذا المعاهد العلمية والمهنية للمحاسبة والمراجعة فى العالم بضرورة تطوير أساليب ونتائج المراجعة من خلال استخدام أساليب المعاينة الاحصائية ، إلا ان هذا الاهتمام مازال حتى الآن يشوبه بعض نواحى القصور الجوهرى الواضح فيما يلى :

١ - المغالاة من جانب المحاسبين والمراجعين فى تعميم استخدام أساليب المعاينة الإحصائية المبنية على أسس التوزيع الاحتمالى الطبيعى فى مراجعة جميع المجتمعات المحاسبية رغم اختلاف طبيعة وخصائص هذه المجتمعات مما يجزم بعدم موضوعية أسلوب ونتيجة المراجعة فى التعبير بصدق وامانة عن نتيجة الاعمال والمركز المالى للوحدة المحاسبية محل المراجعة . ولقد بنى المراجعون هذا التعميم على افتراض خاطىء هو أن معظم المجتمعات المحاسبية هى مجتمعات طبيعية متماثلة الخصائص الإحصائية بصفة عامة ، على الرغم ان الواقع العملى يخالف ذلك ويؤكد أن معظم المجتمعات المحاسبية هى مجتمعات ملتوية إحصائيا ويظهر هذا الالتواء فى توزيع القيم المالية لمفردات المجتمع المحاسبى ، حيث يوجد عدد كبير من المفردات ذات القيم المالية الصغيرة وعدد قليل من المفردات ذات القيم المالية الكبيرة او العكس وذلك بالنسبة للمجتمع المحاسبى الواحد مثل مجتمع المبيعات او مجتمع العملاء .... إلخ بالوحدة المحاسبية محل المراجعة .

٢ - تأرجح التطبيق العملى الحالى لأساليب المعاينة الاحصائية المستخدمة على نطاق واسع فى مجال المراجعة بين المعاينة العشوائية البسيطة Simple Randum Sampling التى تعتبر المستند او القيد المحاسبى أو رصيد الحساب هو وحدة المعاينة رغم عدم تجانس القيم المالية لكل منهم ، وكذا المعاينة العشوائية الطبقية Stratified Randum Sambling التى تهتم بفحص الحسابات ذات الأرصدة الكبيرة فحصاً كاملاً ومعاينة الحسابات ذات الأرصدة الصغيرة وبالتالى اعتبار رصيد الحساب هو وحدة المعاينة ، كما ظهر حديثاً أسلوب المعاينة النقدية Monetary Sampling الذى يعتبر وحدة المعاينة هى الوحدة النقدية مثل الدولار أو الجنيه أو غيره من الوحدات النقدية الأخرى المستخدمة فى الترجمة المالية لمفردات المجتمع المحاسبى . ولقد أدى تعدد أساليب المعاينة الاحصائية التى تشتت المراجع امام خليط غير متجانس من وحدات المعاينة مما يؤدى بالقطع إلى اختلاف نتائج المراجعة من أسلوب معاينة الى آخر ومن مراجع إلى آخر وذلك بالنسبة للمجتمع المحاسبى الواحد ومن ثم عدم موضوعية نتائج المعاينة فى تمثيل حقيقة المجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة وخاصة المجتمعات المحاسبية الملتوية .

وعلاجاً لأوجه القصور السابقة ، كان لابد من البحث عن أسلوب معاينة إحصائى يستخدم خصيصا فى مراجعة المجتمعات المحاسبية الملتوية وهى معظم المجتمعات المحاسبية السائدة فى الوقت الحالى ، بحيث يتأسس هذا الأسلوب على خصائص المجتمع المحاسبى الملتوى وعلى وحدة معاينة متجانسة بهدف تحقيق الموضوعية فى نتائج المراجعة إذا ما تمت بواسطة مراجعين مختلفين وذلك بالنسبة للمجتمع المحاسبى الملتوى الواحد . ولذلك راى الباحث إمكانية تطوير أسلوب المعاينة النقدية من خلال منهج علمى متكامل لتحقيق أهداف المراجعة فى المجتمعات المحاسبية الملتوية .

أهمية البحث :

تتحدد أهمية هذا البحث فى أن العمومية السائدة الآن فى المجال العلمى والمهنى للمراجعة ترتكز بصفة أساسية على استخدام أساليب المعاينة الإحصائية المبنية على أسس التوزيع الاحتمالى المتماثل ومقاييس النزعة المركزية فى مراجعة جميع المجتمعات المحاسبية دون مراعاة الخصائص الاحصائية لتوزيع قيم مفردات هذه المجتمعات أى دون التفرقة بين المجتمعات المحاسبية المتماثلة والمجتمعات المحاسبية الملتوية إحصائيا مما يؤدى إلى عدم مأمونية نتائج المراجعة ومن ثم يعرض المراجع للمساءلة المدنية والجنائية والتأديبية عن خطأ نتائج المراجعة فى الكشف عن مدى أمانة القوائم المالية الختامية فى التعبير عن حقيقة نتيجة الاعمال والمركز المالى للوحدة المحاسبية محل المراجعة . ولذلك فإن أسلوب المعاينة الاحصائى الذى يلائم طبيعة وخصائص المجتمعات المحاسبية المتماثلة لا يلائم طبيعة وخصائص المجتمعات المحاسبية الملتوية إحصائيا عند اخضاع هذه المجتمعات المحاسبية للمراجعة ، الأمر الذى يحتم على المراجع ضرورة تخصيص أسلوب المعاينة الملائم لطبيعة وخصائص المجتمع المحاسبى إحصائياً وذلك عند تخطيط برنامج المراجعة كمنطلق لتحقيق أهداف المراجعة فى كل من المجتمعات المحاسبية المتماثلة والملتوية على السواء .

---

(٤) Arkin Herbert, " Handbook of sampling For Auditing and Accounting ", Mcgraw - Hill Book Company, New york, 1984, PP. 8 - 12 .

هدف البحث :

يهدف هذا البحث إلى :

١ ـ تحديد طبيعة وخصائص المجتمعات المحاسبية المتماثلة والملتوية فى ضوء طبيعة وخصائص التوزيعات الاحصائية للمجتمعات بصفة عامة ، وذلك كمنطلق لتمكن المراجع من اختيار أسلوب المعاينة الملائم الذى يرتكز على التوزيع الاحصائى الملائم لطبيعة وخصائص المجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة ، وبهدف تجنب خطأ عدم مامونية نتائج المراجعة المترتبة على تعميم استخدام أسلوب معاينة مبنى على توزيع احصائى معين فى مراجعة جميع المجتمعات المحاسبية رغم اختلاف طبيعة وخصائص هذه المجتمعات إحصائياً . ولذلك يهدف الباحث إلى تبصير المراجع مقدما قبل البدء فى عملية المراجعة بطبيعة وخصائص المجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة وذلك بهدف تخصيص أسلوب المعاينة الاحصائى الملائم لمراجعة هذا المجتمع ، مما يؤدى بدرجة عالية من الثقة إلى مامونية المراجعة والدفاع عنها بقوة إذا ما تعرض المراجع للمساءلة القانونية أو غيرها .

٢ ـ نظراً لاهتمام معظم المحاسبين والمراجعين فى الوقت الحالى بتعميم استخدام أساليب المعاينة الاحصائية المبنية على أسس التوزيع الاحصائى المتماثل فى مراجعة جميع المجتمعات المحاسبية بافتراض أنها جميعاً مجتمعات متماثلة الخصائص وهو افتراض خاطىء إلى حد كبير ، فإن الباحث يهدف إلى تخصيص استخدام أسلوب معاينة إحصائى معين ـ وهو أسلوب المعاينة النقدية المبنى على أسس التوزيع الإحصائى الملتوى ـ فى مراجعة جميع المجتمعات المحاسبية الملتوية الخصائص ، وهى معظم المجتمعات المحاسبية السائدة الآن فى الواقع العملى ، وذلك بهدف الحصول على عينة ممثلة للمجتمع المحاسبى الملتوى بحيث يؤدى تعميم نتائج فحص هذه العينة إلى إعطاء تقدير موضوعى وسليم من الناحية الاحصائية للقيمة الاجمالية لمفردات هذا المجتمع المحاسبى الملتوى الخاضع للمراجعة .

خطة البحث .

انطلاقاً من مشكلة هذا البحث وأهميته ، وتحقيقاً لهدفه تنقسم خطة هذا البحث إلى المبحثين التاليين :

المبحث الأول : **طبيعة وخصائص المجتمعات المحاسبية من المنظور الاحصائى .**

المبحث الثانى : **منهج استخدام المعاينة النقدية فى مراجعة المجتمع المحاسبى الملتوى إحصائياً .**

ثم ينتهى هذا البحث بعدد من النتائج والتوصيات الهامة .

المبحث الأول
طبيعة وخصائص المجتمعات المحاسبية من المنظور الاحصائى

إن تحديد طبيعة وخصائص المجتمع المحاسبى من وجهة النظر الاحصائية يعد بمثابة الخطوة الأولى نحو تخطيط برنامج علمى ملائم لمراجعة مفردات هذا المجتمع بهدف التوصل إلى نتائج صحيحة تعبر بأمانة عن حقيقة نتيجة الأعمال والمركز المالى للوحدة المحاسبية الخاضعة للمراجعة ، وذلك سواء كان المجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة صغيراً أو كبيراً ـ أى يتكون من عدد قليل أو كبير من المفردات مثل المستندات أو القيود المحاسبية أو الحسابات أو المبالغ الصغيرة أو الكبيرة ، وسواء كان المجتمع ينتمى إلى وحدات قطاع الأعمال أو قطاع الخدمات ، وسواء كانت هذه الوحدات تابعة للقطاع العام أو القطاع الخاص ، وسواء كان هذا القطاع يهدف أو لا يهدف إلى تحقيق الربح .

ولقد أوضح معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز ICEAW سنة ١٩٨٣ أن أول مفاتيح نجاح تخطيط وتنفيذ المراجعة تتوقف على مدى كفاءة المراجع فى تحديد خصائص المجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة وكذا أنواع الأخطاء التى قد تنشأ فى مرحلة إعداد القوائم المالية المقدمة للمراجعة (١) ، كما أكد كل من Neter سنة ١٩٨١ ، Cushing & Leobbecke سنة ١٩٨٣ ، Johnsonسنة ١٩٨٣ و١٩٨٧ على ضرورة اهتمام المراجع بدراسة خصائص المجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة ، وكذا أنواع الأخطاء الشائعة أو متكررة الحدوث فى مفردات المجتمع المحاسبى وذلك بهدف اختيار أو تخصيص الأسلوب المناسب للمراجعة (٦)

وترجع أهمية معرفة المراجع مقدماً بخصائص المجتمع المحاسبى قبل تخطيط برنامج المراجعة إلى أن اختلاف خصائص المجتمعات المحاسبية يؤدى بالقطع إلى اختلاف طبيعة هذه المجتمعات وبالتالى اختلاف أسلوب المراجعة الملائم من مجتمع محاسبى إلى آخر ، فاسلوب المراجعة الملائم لمجتمع محاسبى صغير يختلف عن أسلوب المراجعة لمجتمع محاسبى كبير ، كما أنه بالنسبة للمجتمعات المحاسبية الكبيرة فإن أسلوب المراجعة الملائم لطبيعة المجتمعات المحاسبية متماثلة الخصائص يختلف عن أسلوب المراجعة الملائم لطبيعة المجتمعات المحاسبية ملتوية الخصائص وذلك لأن تماثل أو التواء خصائص مفردات المجتمع المحاسبى لابد أن يؤدى بالقطع

(٥) Institute of Chartered Accountants of England and wales, " Auditing and Reporting ", London , 1983 , P. 1.

(٦) Johnson Raymond N. , " Auditor Detected Erros and Related client traits " , Journal Of Business Finance & Accounting , Vol . 14 , No . 1 , oxford – Engiand , spring , 1987 , pp . 39 – 40 .



المنهج العلمى لاستخدام المعاينة النقدية

فى مراجعة المجتمعات المحاسبية المئوية

إلى تماثل أو التواء اسلوب المعاينة الإحصائى الذى يستخدم فى مراجعة مفردات المجتمع المحاسبى . ولذلك يمكن القول أن أسلوب المعاينة الاحصائى الملائم لمراجعة المجتمع المحاسبى هو أسلوب المعاينة الذى تتفق خصائصه مع خصائص المجتمع المحاسبى من الوجهة الاحصائية ، ومن ثم أكد Johnson على ضرورة البحث عن أسلوب المراجعة المناسب لخصائص المجتمع المحاسبى ، وذلك قبل تصميم خطة المراجعة بهدف تحقيق الواقعية والثقة فى نتائج المراجعة (٧)

انطلاقاً مما تقدم يمكن القول إن الخصائص الاحصائية للمجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة تمثل المحددات الأساسية لاختيار ونجاح أسلوب المراجعة بالعينات الاحصائية فى تحقيق الأهداف التى يسعى إليها المراجع بصفة عامة ولذلك أوصى المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين AICPA باستخدام أساليب المعاينة الاحصائية فى المراجعة متى توافرت الشروط اللازمة لنجاحها فى المجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة ، كما نصح بعدم اللجوء إلى هذه الأساليب إذا كان استخدامها لا يحقق أهداف المراجع (٨)

ويعرف المجتمع فى علم الاحصاء بأنه عبارة عن مجموعة من المفردات ذات صفات وخصائص مشتركة أو متشابهة ، كما تعرف العينة بأنها عبارة عن جزء من المجتمع يتمثل فى عدد صغير نسبياً من مفردات المجتمع وله نفس الصفات والخصائص المشتركة أو المتشابهة فى المجتمع الذى أخذت أو سحبت منه . ولكى تتحقق الدقة المطلوبة فى نتائج دراسة أى مجتمع إحصائى باستخدام أساليب المعاينة الاحصائية فإنه يلزم ضرورة التحديد الواضح لصفات وخصائص مفردات مجتمع البحث حتى لا يحدث تداخل بين مجتمعات البحث المختلفة أو إعطاء اهتمام لبعض مفردات المجتمع أو إهمال بعض المفردات الأخرى ، وذلك حتى يمكن تحديد حجم العينة اللازم سحبه من المجتمع بهدف الوقوف على طبيعة المقاييس الملائمة الخاصة بالمجتمع (٩)

ولتحديد الخصائص الاحصائية للمجتمعات المحاسبية لأغراض تخصيص أساليب المراجعة الملائمة لطبيعة هذه المجتمعات ، فإنه يمكن تقسيم المجتمعات المحاسبية بصفة عامة من حيث الحجم أى عدد المفردات التى يتكون منها المجتمع المحاسبى مثل مجتمع العملاء أو مجتمع المبيعات أو مجتمع المخزون .. إلخ إلى نوعين من المجتمعات :

١ - المجتمع المحاسبى المحدود :

هو المجتمع المحاسبى الصغير الذى يتكون من عدد قليل أو محدود من المفردات كالمستندات أو القيود المحاسبية أو الحسابات ، سواء كانت القيم المالية أو النقدية لهذه المفردات هى قيما صغيرة أو كبيرة أو خليطاً منها ، كما أن هذا المجتمع قد ينتمى إلى وحدة محاسبية صغيرة أو كبيرة الحجم تابعة للقطاع الخاص أو القطاع العام أو القطاع الحكومى ، والذى تتدخل الدولة فى تنظيم بعض أو كل مفرداته مثل مجتمع الأجور . لذلك فإن أهم الخصائص المميزة للمجتمعات المحاسبية المحدودة هى محدودية عدد المفردات التى تتكون منها هذه المجتمعات ، بغض النظر عن صغر أو كبر القيم المالية أو النقدية لهذه المفردات ، بالإضافة إلى خضوع بعض أو كل مفردات المجتمع المحاسبى لنظم وقوانين الدولة .

وبناء على ما تقدم فإن الأسلوب الملائم لمراجعة المجتمع المحاسبى المحدود هو أسلوب الفحص الشامل أو الفحص الاختيارى غير المبنى على المعاينة الاحصائية ، ففى الوحدات المحاسبية التابعة للقطاع العام أو القطاع الخاص والتى تطبق النظام المحاسبى الموحد نجد أن المجتمع المحاسبى للأجور حـ/٣١ يتكون من عدد محدود من الحسابات هى : حـ/٣١١ أجور نقدية ، حـ/٣١٢ مزايا عينية ، حـ/٣١٣ مساهمة الوحدة فى التأمينات الاجتماعية ، كما أن كل حساب من هذه الحسابات الثلاثة يتكون من عدد محدد من المفردات ، ولذلك فإنه بغض النظر عن صغر أو كبر القيم المالية أو النقدية لمفردات مجتمع الأجور فإنه يسهل على المراجع إخضاع هذا المجتمع للمراجعة باستخدام أسلوب الفحص الشامل أو الفحص الاختيارى دون الاستعانة بأساليب المعاينة الاحصائية فى إجراء هذه الاختبارات وذلك لسببين :

أولهما : محدودية عدد مفردات أو حسابات مجتمع الأجور .

وثانيهما : إن إعداد وتقييم هذه المفردات أو الحسابات محكوم غالباً بنظم وقوانين الدولة ولوائح الوحدات المحاسبية وقواعد ومتطلبات النظام المحاسبى الموحد .

٢ - المجتمع المحاسبى غير المحدود :

هو المجتمع المحاسبى الكبير الذى يتكون من عدد كبير أو غير محدود من المفردات كالمستندات أو القيود المحاسبية أو الحسابات ، كما تكون القيم المالية أو النقدية لهذه المفردات صغيرة أو كبيرة أو خليطاً منها . ولذلك فإن الخاصية المميزة لهذا النوع من المجتمعات المحاسبية هى كثافة عدد المفردات مما يحتاج من المراجع وقتا طويلاً وتكلفة عالية فى مراجعة هذه المجتمعات المحاسبية مراجعة شاملة أو تفصيلية لجميع مفرداتها الأمر الذى يؤدى إلى تأخير إعلان القوائم المالية للوحدة المحاسبية ، وبالتالى انخفاض تأثير المحتوى الإخبارى للقوائم المالية ، ونتيجة المراجعة فى مواجهة القراء وذوى المصالح وغيرهم من المهتمين بالتعرف على مدى النجاح الذى حققته الوحدة المحاسبية خلال الفترة المحاسبية المنتهية التى خضعت للمراجعة ، ومن ثم فإن أسلوب الفحص الشامل أو التفصيلى لا يلائم المراجعة

---

new york , 1973 , pp . 35 - 36 .

(٩) د . اسماعيل سليمان العوامرى ، « الاحصاء وتحليل العلاقات » مكتبة التجارة والتعاون ، القاهرة ، ١٩٨٢ ، ص ٤٢ - ٤٥ .

(٧) Ibid , p . 60 .

(٨) AICPA , " Codification of Anditing Standards and Procedures " , statement on Auditing standards no . 1 ,

ولا يحقق أهدافها في المجتمعات المحاسبية الكبيرة أو غير المحدودة .

وبناء على ما تقدم أصبح أسلوب المراجعة بالعينات الاحصائية هو الأسلوب الملائم لمراجعة المجتمعات المحاسبية الكبيرة أو غير المحدودة مما يخفض وقت وتكلفة المراجعة ، ويحقق اهدافها ، ويرفع جودة المحتوى الإخبارى للقوائم المالية ونتيجة المراجعة .

ويتساءل الباحث : هل يقرر الواقع المهنى للمراجعة ان الخصائص الإحصائية للمجتمعات المحاسبية الكبيرة أو غير المحدودة هى خصائص ذات طبيعة إحصائية واحدة من حيث اتجاه توزيع القيم المالية او النقدية للمفردات فى هذه المجتمعات بين القيم الصغيرة والقيم الكبيرة ، وبالتالى يمكن استخدام اسلوب معاينة إحصائى واحد لمراجعة جميع المجتمعات المحاسبية الكبيرة ؟

الواقع العملى يقرر اختلاف الخصائص الاحصائية للمجتمعات المحاسبية الكبيرة أو غير المحدودة وذلك من حيث توزيع القيم المالية أو النقدية لمفرداتها وبالتالى اختلاف طبيعتها ، حيث يوجد بالمجتمع المحاسبى الواحد عدد كبير أقل قليل من المفردات ذات القيم المالية أو النقدية الصغيرة وعدد أخر كبير أو قليل من المفردات ذات القيم المالية أو النقدية الكبيرة ، كما انه قد يوجد بالمجتمع المحاسبى الواحد عدد من المفردات ذات القيم المالية او النقدية الصغيرة يتساوى أو يقترب من عدد المفردات ذات القيم المالية او النقدية الكبيرة فى نفس المجتمع المحاسبى ، الأمر الذى يدفع باختلاف طبيعة وخصائص المجتمعات المحاسبية الكبيرة او غير المحدودة إحصائيا وبالتالى ضرورة تعدد أساليب المعاينة الإحصائية اللازمة لمراجعة هذه المجتمعات بما يتفق مع طبيعة وخصائص توزيع القيم المالية او النقدية للمفردات فى هذه المجتمعات بحيث يخصص أسلوب المعاينة الملائم لمراجعة المجتمع المحاسبى الملائم .

ولكى يتمكن المراجع من تخصيص أسلوب المعاينة الإحصائى

Population المجتمع المتماثل هو ذلك المجتمع الذى تتفق خصائص توزيع مفرداته احصائياً مع خصائص التوزيع الاحتمالى الطبيعى .

فالتوزيع الطبيعى أو المعتاد هو توزيع يأخذ شكل منحنى متماثل ذو قيمة متوسطة فى مركز المنحنى هو الوسط الحسابى الذى يقسم المنحنى من القمة إلى القاعدة إلى قسمين متساويين تماما ، ويمتد طرفا المنحنى إلى ما لانهاية بحيث يقتربان من القاعدة ولا يلتقيان بها ، ويكون عدد التكرارات قليلاً عند طرفى المنحنى ويزداد تدريجيا كلما اقتربنا من مركز المنحنى حيث تبلغ هذه التكرارات اكبر ما يمكن عند الوسط الحسابى للتوزيع . ومن ثم تتحدد الخصائص الإحصائية للمجتمع الطبيعى المتماثل فيما يلى (١٠)

(أ) الوسط الحسابى = الوسيط = المنوال .

(ب) المساحة تحت المنحنى الطبيعى تساوى واحد صحيح .

(جـ) ينقسم توزيع مفردات المجتمع إلى قسمين متساويين ومتماثلين تماما بحيث تكون مساحة كل منهما متساوية وتساوى النصف أى ٥٠٪ من مفردات التوزيع .

(د) يوجد ثلاثة احتمالات لتقدير القيمة الحقيقية لمعالم المجتمع من العينة بدرجات ثقة معينة كما يلى :

- الاحتمال الأول : س̄ ± ١ ع س̄ بدرجة ثقة ٦٨,٢٧٪
- الاحتمال الثانى : س̄ ± ٢ ع س̄ بدرجة ثقة ٩٥,٤٥٪
- الاحتمال الثالث : س̄ ± ٣ ع س̄ بدرجة ثقة ٩٩,٧٣٪

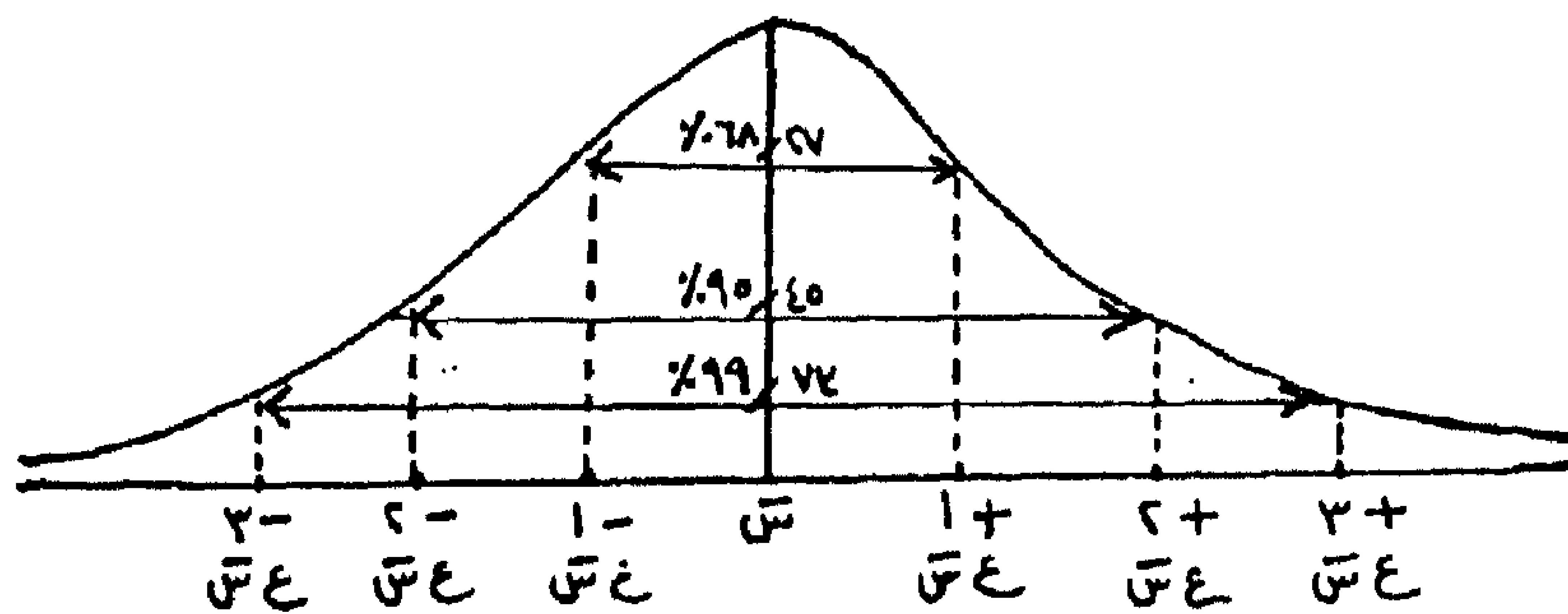
حيث ان :

س̄ = الوسط الحسابى للعينة .

ع = الانحراف المعيارى للعينة .

ع س̄ = الخطأ المعيارى للوسط الحسابى للعينة .

ويظهر منحنى المجتمع الطبيعى المتماثل باحتمالاته الثلاثة فى الشكل التالى :



الملائم لمراجعة المجتمع المحاسبى الكبير أو غير المحدود من المفردات ، فإنه يلزم تصنيف طبيعة وخصائص هذه المجتمعات المحاسبية الكبيرة فى ضوء طبيعة وخصائص التوزيعات الإحصائية إلى نوعين من المجتمعات :

١ ـ المجتمع المحاسبى المتماثل : Normal Accounting

(هـ) إن معامل التواء توزيع مفردات المجتمع المتماثل = صفر .

ويرى الباحث انه إذا توافرت الخصائص الإحصائية السابقة للتوزيع الطبيعى المتماثل فى توزيع مفردات المجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة ، فإن ذلك يعنى أن المراجع أمام مجتمع محاسبى متماثل ، ومن ثم يتحتم على المراجع استخدام مقاييس

(١٠) يرجع فى تفاصيل التوزيع الطبيعى إلى :

أ ـ ١ . د . محمد فتحى محمد على ، « الإحصاء المتقدم » ، مكتبة عين شمس ، القاهرة ، ١٩٨٤ ، ص ١٢١ ـ ١٣٠ .

ب ـ ١ ـ د . كمال حسين ، « دراسات فى نظم المعلومات المحاسبية » مكتبة عين شمس ، القاهرة ، ١٩٧٨ ، ص ١٧١ .



المنهج العلمى لاستخدام المعاينة النقدية

فى مراجعة المجتمعات المحاسبية الملتوية

التوزيع الطبيعى فى بناء أسلوب المعاينة الاحصائى الذى يستخدمه فى مراجعة اى مجتمع محاسبى متماثل ، وذلك لتحقيق اهداف المراجعة الاختيارية فى التوصل إلى نتائج موضوعية ومأمونة تمثل حقيقة معالم المجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة .

٢ ـ المجتمع المحاسبى الملتوى :

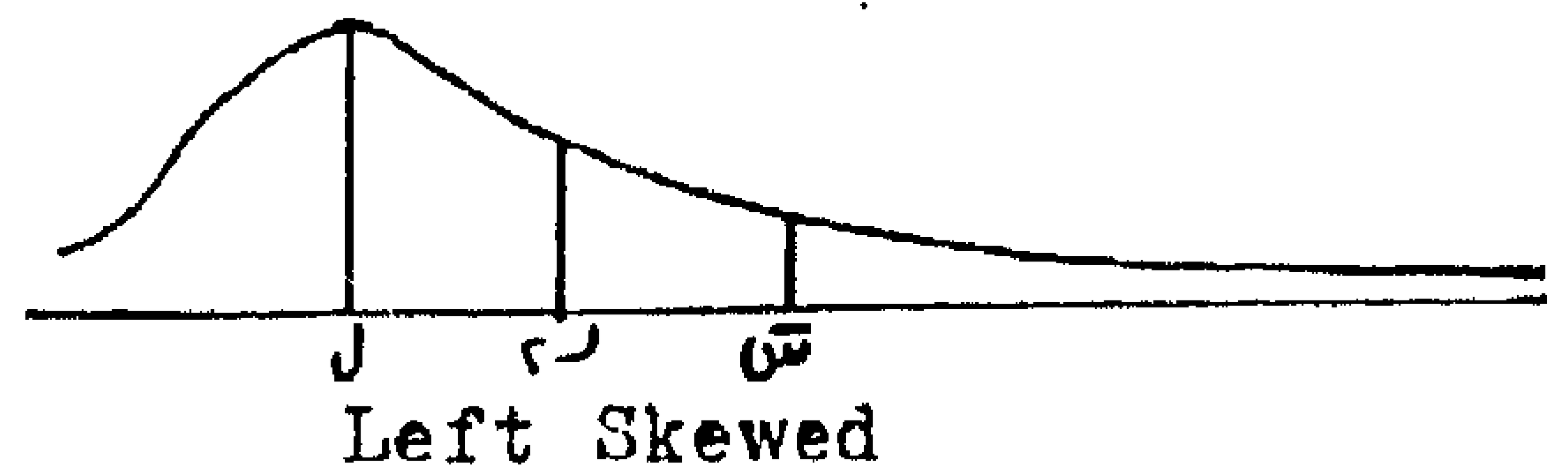
Skewed Accounting population

المجتمع الملتوى هو ذلك المجتمع الذى يبتعد توزيع مفرداته عن التماثل ، حيث تختلف قيمة الوسط الحسابى عن قيمة الوسيط وعن قيمة المنوال لهذا التوزيع ، وذلك لأن هذا المجتمع يتكون من عدد قليل من المفردات ذات القيم الشاذة او المتطرفة وعدد كبير من المفردات ذات القيم المتشابهة(١١)

ويعرف الالتواء بانه درجة عدم التماثل او ابتعاد التوزيع عن التماثل ، وتتراوح قيمة معامل الالتواء بين ± ١ ، ومن ثم يوجد نوعان من الالتواء لتوزيع مفردات المجتمع الملتوى إحصائيا هما : (١٢)

(أ) التواء موجب : Right Skewed .

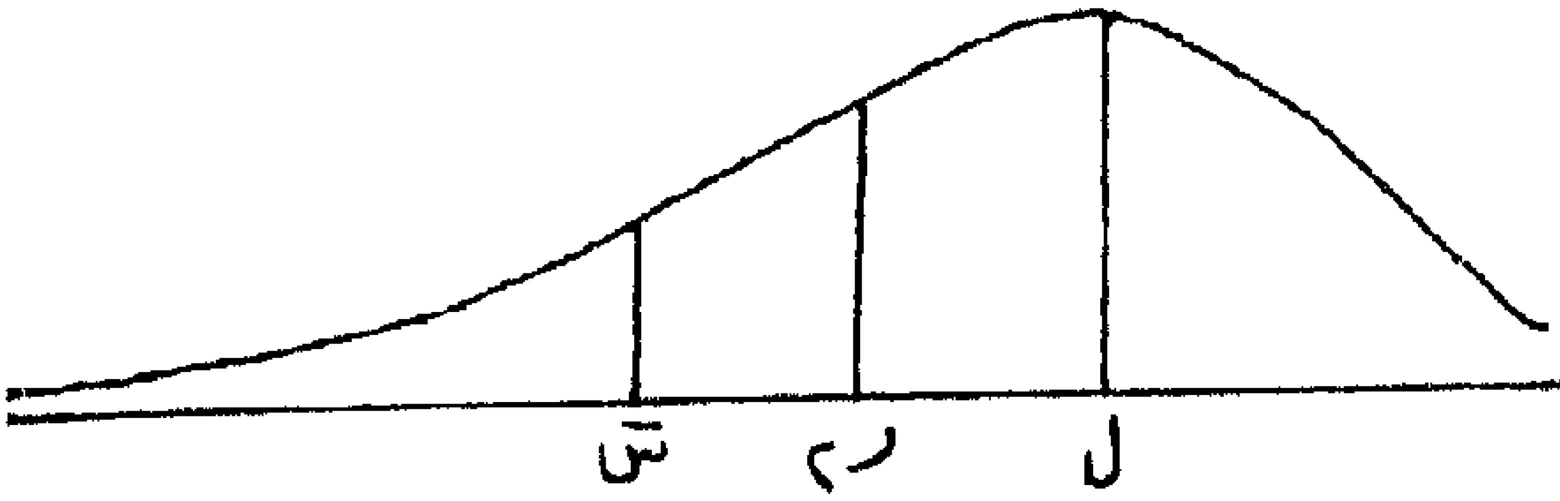
يتمثل الالتواء الموجب فى التوزيع الملتوى إلى جهة اليمين ، حيث يكون ذيل منحنى التوزيع اكبر من يمين الوسط الحسابى للتوزيع وبالتالى تكون قيمة الوسط الحسابى للمجتمع (س̄) اكبر من قيمة الوسط (ر٢) وقيمة الوسيط اكبر من قيمة المنوال (ل) . ويحدث الالتواء الموجب إذا كان فى المجتمع عدد قليل من المفردات ذات القيم الكبيرة وعدد كثير من المفردات ذات القيم الصغيرة . ويتضح الالتواء الموجب من الشكل التالى :



Left Skewed

(ب) التواء سالب : Left Skewed .

يتمثل الالتواء السالب فى التوزيع الملتوى إلى جهة اليسار ، حيث يكون ذيل منحنى التوزيع اكبر على يسار الوسط الحسابى للتوزيع وبالتالى تكون قيمة الوسط الحسابى للمجتمع (س̄) اقل من قيمة الوسيط (ر٢) وقيمة الوسيط اقل من قيمة المنوال (ل) . ويحدث الالتواء السالب إذا كان فى المجتمع عدد قليل من المفردات ذات القيم الصغيرة وعدد كثير من المفردات ذات القيم الكبيرة . ويتضح الالتواء السالب من الشكل التالى ،



ويتم قياس قيمة معامل الالتواء الموجب او السالب لتوزيع اي مجتمع بالقانون التالي :

$$\text{معامل الالتواء} = \frac{\text{العزم الثالث حول الوسط الحسابي}}{\sqrt{\text{مكعب العزم الثاني حول الوسط الحسابي}}}$$

$$\text{و} = \frac{\text{م}_{٣}}{\sqrt{\text{م}_{٢}^{\,٣}}}$$

أو :

$$\text{معامل الالتواء} = \frac{\text{العزم الثالث حول الوسط الحسابي}}{(\text{الانحراف المعياري})^{٣}}$$

ويتحدد نوع الالتواء ـ الموجب او السالب ـ على أساس نوع اشارة العزم الثالث ، حيث يكون الالتواء موجباً إذا كانت اشارة العزم الثالث موجبة ، ويكون الالتواء سالباً إذا كانت اشارة العزم الثالث سالبة .

ويرى الباحث أنه إذا توافرت الخصائص السابقة للتوزيع الملتوى فى توزيع مفردات المجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة ، فإن ذلك يعنى أن المراجع أمام مجتمع محاسبى ملتوى ، ومن ثم يتحتم على المراجع استخدام مقاييس إحصائية خاصة تناسب طبيعة وخصائص المجتمع المحاسبى الملتوى ونوع الالتواء ـ سواء كان موجباً أو سالباً ـ فى مفردات هذا المجتمع وذلك عند بناء أسلوب المعاينة الاحصائى الذى يستخدمه فى مراجعة اى مجتمع محاسبى ملتوى ، بهدف تحقيق أهداف المراجعة الاختبارية فى التوصل إلى نتائج موضوعية ومأمونة تمثل حقيقة معالم المجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة .

---

(١١) Arkin Herbert , " Handbook oF sampling For Auditing and Accounting " , op . cit . , pp . 58 – 59 .

(١٢) يرجع فى تفاصيل مقاييس الالتواء إلى :

أ ـ د . اسماعيل سليمان العوامرى ، مرجع سابق ، ص ٢٩ ـ ٣٣ .

ب ـ د . محمد جلال ابوالدهب ، د . جامع مصطفى جامع ، مبادىء الاحصاء ، بدون ناشر او مكان للنشر ، ١٩٧٠ ، ص ١٤٥ .

- Arkin Herbert Sampling methods for the Auditor : An Advanced treatment op.cit, pp. 70 & 240 - 242.

انطلاقا مما تقدم يتساءل الباحث : هل المجتمعات المحاسبية المعاصرة هى مجتمعات متماثلة أم مجتمعات ملتوية إحصائياً ؟

للإجابة على هذا التساؤل : أوضح Arkin أن معظم توزيعات القيم المالية المسجلة بالدفاتر والسجلات المحاسبية هى توزيعات تكرارية ملتوية إلى جهة اليمين ، تتصف بوجود عدد كبير من القيم المالية الصغيرة أو المتوسطة وعدد قليل من القيم المالية الكبيرة جداً ، حيث يقول .(١٣)

" Most distributions of the Values on accountiong records Constitute right skewed Frequency distributions, characterized by many small or moderate values accompanied by a Few very large values " .

كما قام الباحث بالسؤال والاستفسار من عدد كبير من المراجعين الممارسين للمهنة عن خصائص المجتمعات الكبيرة وذلك من حيث توزيع القيم المالية لمفردات هذه المجتمعات ، حيث اتضح أن معظم المجتمعات المحاسبية الخاضعة للمراجعة الآن تحتوى على عدد كبير من المفردات المتشابهة ذات القيم المالية الصغيرة كما تحتوى فى نفس الوقت على عدد قليل من المفردات الشاذة ذات القيم المالية الكبيرة الأمر الذي يؤكد أن معظم المجتمعات المحاسبية المعاصرة هى مجتمعات ملتوية إحصائياً ومن نوع الالتواء الموجب .

ولذلك يرى Arkin أن التواء توزيعات المجتمعات المحاسبية يتطلب من المراجع استخدام مقاييس خاصة بهدف التوصل إلى عينة ممثلة للمجتمع المحاسبى الملتوى الخاضع للمراجعة بحيث تحتوى هذه العينة على مفردات من القيم المالية الصغيرة « العادية أو الشائعة » ومفردات من القيم المالية الكبيرة « المتطرفة أو الشاذة » فى التوزيع ، وذلك حتى يتمكن المراجع من التوصل إلى نتائج موضوعية ودقيقة تمثل حقيقة المجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة(١٤)

وعن طبيعة وخصائص الأخطاء فى المجتمعات المحاسبية الكبيرة الخاضعة للمراجعة اتضح للباحث من الاطلاع على بعض المراجع العلمية ومن الاستفسار من بعض المحاسبين والمراجعين المشتغلين بمهنة المحاسبة والمراجعة مايلى :

١ ـ ندرة حدوث الأخطاء فى المجتمعات المحاسبية الكبيرة نظراً لاهتمام الوحدات المحاسبية الكبيرة بتصميم وتطبيق أنظمة قوية للرقابة الداخلية تمنع حدوث أو تكرار الأخطاء المحاسبية والمستندية وغيرها ، ومن ثم أصبحت الدقة هى القاعدة والخطأ هو الاستثناء فى ظل الاتجاه المعاصر نحو تعميم استخدام الحاسبة الالكترونية فى تشغيل البيانات وإعداد الحسابات . ولذلك يرى Arkin أن الأخطاء فى المجتمعات المحاسبية هى أحداث نادرة ، وأن التوزيع البواسونى Poisson Distribution هو المقياس الاحصائى الملائم لقياس قيمة هذه الأخطاء النادرة من العينة وتعميم النتائج على المجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة(١٥)

٢ ـ أن معظم الأخطاء الشائعة فى المجتمعات المحاسبية هى أخطاء مالية تمثل زيادة أو مغالاة فى القيم الدفترية عن القيم الحقيقية لمفردات المجتمع Overstatements ، ويرجع سبب حدوث معظم هذه الأخطاء إلى الخطأ فى تطبيق مبادىء المحاسبة . أما الأخطاء المالية التى تمثل نقصا فى القيم الدفترية عن القيم الحقيقية Understatements لمفردات المجتمع المحاسبى فهى أخطاء قد ينعدم حدوثها لأنها ترجع إلى سهو أو خطأ فى التقديرات المحاسبية لبعض المفردات دون قصد وغالبا ما تصححها المراجعة الداخلية(١٦)

يستنتج الباحث مما سبق أن طبيعة وخصائص المجتمعات المحاسبية المعاصرة الخاضعة للمراجعة تتحدد من الوجهة الاحصائية السليمة فيما يلى :

١ ـ أن معظم المجتمعات المحاسبية الكبيرة هى مجتمعات ملتوية التواء موجبا ، حيث يتكون المجتمع المحاسبى المعاصر من عدد كبير من المفردات أو الحسابات ذات القيم المالية الصغيرة أو المتوسطة وعدد قليل من المفردات أو الحسابات ذات القيم المالية الكبيرة جداً .

٢ ـ ندرة حدوث الأخطاء فى المجتمعات المحاسبية الكبيرة ، ومن ثم يخضع قياس قيمة هذه الأخطاء لتوزيع بواسون باعتباره المقياس الاحصائى الملائم لتقييم سلوك الأحداث النادرة ، كما أن معظم هذه الأخطاء هى أخطاء بالزيادة فى القيم الدفترية عن القيم الحقيقية لمفردات المجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة .

وفى إطار الخصائص السابقة يتساءل الباحث : ما هو أسلوب المعاينة الاحصائى الملائم لمراجعة المجتمع المحاسبى الملتوى نادر الأخطاء ؟

المبحث الثانى

استخدام اسلوب المعاينة النقدية فى مراجعة المجتمع المحاسبى الملتوى

اتضح للباحث من دراسة طبيعة وخصائص المجتمعات المحاسبية من الناحية الإحصائية أن توزيع القيم المالية للمفردات فى معظم المجتمعات المحاسبية الكبيرة هو توزيع ملتوى موجب ، كما أن الأخطاء فى هذه المجتمعات هى أحداث نادرة ، الأمر الذى يحتم ضرورة قيام ثورة علمية ضد الأساليب التقليدية للمعاينة الإحصائية المستخدمة حاليا فى المراجعة والتى تبنى على افتراض تماثل مفردات المجتمع المحاسبى وافتراض تكرار حدوث الأخطاء فى جميع المجتمعات ومن ثم الاستعانة بمقاييس التوزيع الطبيعى فى بناء أساليب المعاينة الإحصائية المستخدمة فى مراجعة جميع المجتمعات المحاسبية واعتبار المستند أو القيد المحاسبى أو الحساب هو وحدة

(١٣) Arkin Herbert, "Handbook of sampling for sampling ofr Auditing and Accounting", oP. Cit., P. 59.

(١٤) Ibid, pp. 58 - 60

(١٥) يرجع فى تفاصيل التوزيع البواسونى إلى :

- Arkin Herbert, «Sampling methods for the Auditor : An Advanced Treatmetn», op.cit, p. 122.

- د . محمد فتحى محمد على ، مرجع سابق ، ص ١٦٦ ـ ١٧٧ .

(١٦) Johnson Raymond N., op. cit, pp. 58 - 59.

المعاينة بغض النظر عن القيم المالية لهذه المفردات وكلها افتراضات خاطئة لا تلائم الخصائص الإحصائية للمجتمعات المحاسبية الخاضعة للمراجعة والتى سبق أن أوضحها الباحث .

وتصحيحا لما تقدم اهتم المراجعون بضرورة تطوير أساليب المعاينة الإحصائية لتلائم طبيعة وخصائص المجتمعات المحاسبية المعاصرة الخاضعة للمراجعة وطبيعة وخصائص الاخطاء التى تتضمنها هذه المجتمعات ، ومن ثم ظهر حديثا أسلوب جديد للمعاينة يرتكز على استخدام الوحدة النقدية كوحدة معاينة بدلا من المستند أو القيد المحاسبى أو الحساب حيث انتقلت دائرة اهتمام المراجع من مجتمع المستندات أو القيود المحاسبية أو الحسابات إلى مجتمع الوحدات النقدية أو القيم المالية المسجلة بهذه المستندات أو القيود أو الحسابات ، وذلك بهدف بناء أسلوب المعاينة الإحصائى الملائم لطبيعة وخصائص توزيع قيم المفردات والأخطاء فى المجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة . وتحقيقاً لهذا الهدف ظهر فى السبعينيات من القرن الحالى أسلوب المعاينة بالوحدة الدولارية Dollar Unit Sampling أو المعاينة بالوحدة النقدية Monetary Unit Sampling(١٧)وذلك لمراجعة المجتمعات المحاسبية الكبيرة.

وأسلوب المعاينة الدولارية أو النقدية هو أسلوب جديد لتحديث أو تطوير ركائز نظرية المعاينة الإحصائية المستخدمة فى المحاسبة والمراجعة وذلك بالنسبة لمفهوم المجتمع المحاسبى ووحدة المعاينة كما يلى :(١٨)

١ ـ المجتمع المحاسبى : Accounting Population

يتمثل المجتمع المحاسبى طبقا لأسلوب المعاينة النقدية فى مجموع الوحدات النقدية ـ سواء بالدولار أو بالجنيه أو بغيره من وحدات العملة الأخرى ـ المسجلة بالمستندات أو بالقيود المحاسبية أو بالحسابات التى يتكون منها المجتمع المحاسبى ، حيث تكون كل وحدة نقدية كالدولار أو الجنيه أو غيره من العملة المستخدمة فى التسجيل المحاسبى للعمليات المالية والاقتصادية بالدفاتر هى بمثابة مفردة فى المجتمع المحاسبى فمثلاً إذا كان رصيد حساب المخزون هو ١٠٠٠ جنيه فمعنى ذلك أن مجتمع حسابات المخزون السلعى يتكون من ١٠٠٠ مفردة ، وكل مفردة هى جنيه واحد أى وحدة نقدية واحدة ، وذلك بعكس الأسلوب التقليدى للمعاينة المستخدم حاليا فى المراجعة حيث ينظر إلى المجتمع المحاسبى على أنه يتمثل فى مجموع عدد المستندات Vouchers أو القيود المحاسبية Entries أو الحسابات Accounts الموجودة بالوحدة المحاسبية بغض النظر عن المبالغ النقدية التى تتضمنها هذه المستندات أو القيود أو الحسابات .

٢ ـ وحدة المعاينة : Sampling Unit

تتمثل وحدة المعاينة طبقاً لأسلوب المعاينة النقدية فى الوحدة النقدية الواحدة سواء الجنيه أو الدولار أو غيره من وحدات العملة المستخدمة فى التسجيل المحاسبى بالدفاتر ، فالمستند الذى يتضمن مبلغ ١٠٠ جنيه يتكون من ١٠٠ وحدة معاينة ، وذلك بعكس الأسلوب التقليدى للمعاينة حيث ينظر إلى المستند أو القيد المحاسبى أو الحساب على أنه وحدة معاينة بغض النظر عن المبلغ المالى أو النقدى الذى يتضمنه هذا المستند أو القيد أو الحساب .

انطلاقا مما تقدم يمكن تعريف أسلوب المعاينة النقدية بأنه : منهج استخدام الوحدة النقدية فى إجراء المعاينة الاحصائية لمجتمع الوحدات النقدية المسجلة بالمستندات أو القيود المحاسبية أو الحسابات التى يتكون منها المجتمع المحاسبى الكبير ، المتماثل أو الملتوى ، الخاضع للمراجعة .

وإذا كان المراجع لا يجد صعوبة فى استخدام مقاييس التوزيع الاحصائى الطبيعى أو المعتدل فى بناء أسلوب المعاينة النقدية الملائم لمراجعة المجتمعات المحاسبية المتماثلة وإن كانت هذه المجتمعات غير منتشرة فى الواقع العملى للوحدات المحاسبية الكبيرة الخاضعة للمراجعة ، فإن الصعوبة البالغة التى تواجه المراجع الآن هى ضرورة البحث عن مقاييس إحصائية خاصة ، غير متحيزة وغير طبقية ، لبناء أسلوب المعاينة النقدية الملائم لطبيعة وخصائص المجتمعات المحاسبية الكبيرة الملتوية وهى معظم المجتمعات المحاسبية المعاصرة الخاضعة للمراجعة .

ولتذليل الصعوبات السابقة يرى الباحث امكانية بناء منهج علمى لاستخدام المعاينة النقدية فى مراجعة المجتمعات المحاسبية الكبيرة الملتوية ، ارتكازا على المقاييس الاحصائية الملائمة لطبيعة وخصائص هذه المجتمعات وكذا طبيعة وخصائص الأخطاء التى تتضمنها ، وذلك على النحو التالى :

اولا : تحديد حجم المجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة :

يتمثل حجم المجتمع المحاسبى (ج) فى مجموع القيم المالية للحسابات أو السجلات أو المستندات مثل مجموع القيم المالية لأرصدة الحسابات المسجلة بدفاتر الأستاذ وذلك بالنسبة لمجتمع الحسابات ، أو فى مجموع المبالغ المسجلة بفواتير المبيعات بالنسبة لمجتمع المبيعات أو فى مجموع المبالغ المسجلة بفواتير المشتريات بالنسبة لمجتمع المشتريات ، أو فى مجموع القيم المالية لأرصدة بطاقات الصنف للخامات والمهمات والبضائع بالمخازن وشهادات الغير عن المخزون للوحدة المحاسبية والموجود لدى الغير وذلك بالنسبة لمجتمع المخزون .. الخ ، ومن ثم تستخرج القيمة المالية أو النقدية الإجمالية لأى مجتمع محاسبى من واقع الحسابات أو السجلات أو المستندات التى يحصل عليها المراجع من داخل وخارج الوحدة المحاسبية محل المراجعة .

(١٧) Arkin Herbert, «Sampling methods For the Auditor : An Advanced treatment», Op. cit., P. 111.

(1) Ibid, PP. 111 - 112.

ثانيا : تحديد حجم العينة النقدية المناسب لتمثيل المجتمع المحاسبي :

يتمثل حجم العينة النقدية المناسب لتحقيق أهداف المراجعة في عدد الوحدات النقدية أو القيم المالية التى يجب سحبها من مجموع الوحدات النقدية أو القيم المالية للمجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة وذلك لأغراض فحص وتقييم هذه العينة وتعميم نتائجها على هذا المجتمع .

ولتحديد حجم العينة النقدية المناسب لمراجعة المجتمعات المحاسبية الملتوية ، يجب على المراجع اتباع الخطوات التالية :

١ - تحديد عدد الأخطاء من عينة مبدئية :

أوضح الباحث أن وحدة المعاينة النقدية هى وحدة نقدية واحدة سواء دولار واحد أو جنيه واحد .. الخ ، ويرى Arkin أن وحدة المعاينة النقدية تتصف بصفة واحدة من اثنتين : إما أن يكون الدولار أو الجنيه المسجل بالدفاتر صحيح أى لا يحتوى على أخطاء ، وإما أن يكون الدولار أو الجنيه المسجل بالدفاتر خاطئا بالزيادة أى مسجل بالدفاتر بمبلغ أكبر من المبلغ الحقيقى Overstatement value ولا يمكن أن يكون خاطئا بالنقص أى مسجل بالدفاتر بمبلغ أقل من الحقيقة Understatement value أى أقل من دولار أو جنيه لأن وحدة المعاينة النقدية لا يمكن أن تقل عن دولار أو جنيه واحد ، ولذلك تهتم المعاينة النقدية بكشف الأخطاء بالزيادة فى القيم المالية الدفترية عن القيم المالية الحقيقية للمجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة(١٩) ويتطلب تحديد حجم العينة النقدية المناسب للمراجعة ضرورة تقدير قيمة الأخطاء التى أدت إلى زيادة القيم المالية الدفترية عن القيم المالية الحقيقية للمجتمع المحاسبى ، كما أن تقدير قيمة الأخطاء يتطلب أولا تحديد عدد الأخطاء (س) من خلال فحص عينة عشوائية مبدئية نسبيا لا تقل عن ٥٠ وحدة نقدية لمجتمع محاسبى كبير نسبيا لا يقل عن ١٠٠٠ وحدة نقدية ويتوصل المراجع من فحص العينة المبدئية إلى أحد احتمالين :(٢٠)

الاحتمال الأول : عدم وجود أخطاء بالزيادة فى المبالغ الدفترية عن المبالغ الحقيقية لمفردات العينة النقدية . أى أن حجم العينة خالى تماما من الأخطاء حيث المبالغ الدفترية تساوى المبالغ الحقيقية ، ومن ثم يتحدد حجم العينة المناسب فى هذه المجتمعات المحاسبية بما لا يقل عن ٥٠ وحدة نقدية .

الاحتمال الثانى : وجود أخطاء بالزيادة فى المبالغ الدفترية عن المبالغ الحقيقية لمفردات العينة النقدية . لذلك يجب على المراجع تحديد حجم عينة أكبر من الحد الادنى للعينة النقدية فى الاحتمال الأول بحيث لا يقل عن ١٠٠ وحدة نقدية .

٢ - القياس البواسونى لقيمة عدد الأخطاء فى العينة المبدئية :

أوضح الباحث فيما سبق أن الأخطاء فى المجتمعات المحاسبية الكبيرة هى أحداث نادرة ، ومن ثم يخضع قياس قيمة هذه الأخطاء لتوزيع بواسون باعتباره المقياس الاحصائى الملائم لوصف سلوك الأحداث نادرة الحدوث فى المجتمع الاحصائى .

وتستخرج قيمة بواسون (ب) القصوى لعدد الأخطاء فى العينة بدرجة ثقة ٩٥٪ من جدول توزيع البواسونى المتجمع التالى(٢١)

ويضيف البعض أن توزيع بواسون هو توزيع ملتوى إلى اليمين ، ولذلك يناسب هذا التوزيع خاصية الالتواء فى المجتمعات المحاسبية الكبيرة ومن ثم يفيد - علاوة على قياس القيمة القصوى لعدد الأخطاء فى العينة - فى تحديد حجم العينة النقدية المناسب لتمثيل حقيقية معالم المجتمع المحاسبى الملتوى(٢٢)

٣ - قياس القيمة المالية القصوى للأخطاء المقبولة فى المجتمع المحاسبى :

يتطلب قياس القيمة المالية القصوى للأخطاء (خ) المقبولة والتى يجب أن تعدل بها القيم المالية الدفترية للوصول إلى القيم المالية الحقيقية لأرصدة حسابات المجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة ضرورة توافر المعلومات التالية :

- حجم المجتمع المحاسبى بالوحدات النقدية (ج) .
- عدد الأخطاء فى العينة (س) .

عدد الأخطاء فى العينة (س)	قيمة بواسون لعدد الأخطاء بثقة ٩٥٪ (ب)
صفـــر	٣
١	٤ر٧
٢	٦ر٢
٣	٧ر٦
٤	٩

(١٩) Ibid, P. 114.
(٢٠) Ibid, PP. 116 - 120 & pp. 173 - 174.
(٢١) Ibid, p. 122.
(٢٢) Ibid, p. 122 - 123.



المنهج العلمى لاستخدام المعاينة النقدية

فى مراجعة المجتمعات المحاسبية الملتوية

- قيمة بواسون لعدد الأخطاء فى العينة (ب)
- حجم العينة المبدئية (ن) لا يقل عن ٥٠ وحدة نقدية .

∴ القيمة المالية القصوى للأخطاء المقبولة فى المجتمع المحاسبى :

$$خ = ج \times \frac{ب}{ن}$$

ويلاحظ أن القيمة المالية القصوى للأخطاء المقبولة فى المجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة تتحدد على أساس أحد افتراضين :(٢٣)

الافتراض الأول : أن نتيجة فحص العينة هى عدم وجود أخطاء بالزيادة فى القيم المالية الدفترية عن القيم المالية الحقيقية لمفردات العينة . حيث أن :

س = صفر ∴ ب = ٣

فإذا فرض أن الرصيد الدفترى لمجتمع حسابات المخزون هو ١٠٠٠٠٠ جنيه ، وأن حجم العينة ١٠٠ جنيه ، وأن نتيجة فحص العينة هى عدم وجود أخطاء ، وأن مستوى الثقة فى القيم المالية الدفترية للمجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة هو ٩٥٪ فإن :

ج = ١٠٠٠٠٠ جنيه ، ن = ١٠٠ جنيه ،

س = صفر ∴ ب = ٣ بثقة ٩٥٪

$$∴ خ = ج \times \frac{ب}{ن}$$

$$= ١٠٠٠٠٠ \times \frac{٣}{١٠٠} = ٣٠٠٠ \text{ جنيه .}$$

وبذلك يتضح من نتيجة فحص العينة أنه يحتمل بثقة ٩٥٪ وخطأ ٥٪ أن يكون الرصيد الدفترى لمجتمع حسابات المخزون أكبر من الرصيد الحقيقى بمبلغ لا يزيد على ٣٠٠٠ جنيه يمثل القيمة المالية القصوى للأخطاء المقبولة فى هذا المجتمع والتى لا تقلل من أمانة القوائم المالية ، أما إذا ظهرت أخطاء تزيد عن هذا المبلغ فإنها تعتبر أخطاء غير مقبولة .

الافتراض الثانى : أن نتيجة فحص العينة هى وجود خطأ واحد أو أكثر بالزيادة فى القيم المالية الدفترية عن القيم المالية الحقيقية لمفردات العينة . حيث أن :

س = ١ أو أكثر ∴ ب = ٤,٧ أو أكثر

فإذا فرض أن :

ج = ١٠٠٠٠٠ جنيه ، ن = ١٠٠ جنيه ،

س = ١ ∴ ب = ٤,٧ بثقة ٩٥٪ .

$$∴ خ = ج \times \frac{ب}{ن}$$

$$= ١٠٠٠٠٠ \times \frac{٤,٧}{١٠٠} = ٤٧٠٠ \text{ جنيه .}$$

وبذلك يتضح من نتيجة فحص العينة أنه يحتمل بثقة ٩٥٪ وخطأ ٥٪ يكون الرصيد الدفترى لمجتمع حسابات المخزون أكبر من الرصيد الحقيقى بمبلغ لا يزيد على ٤٧٠٠ جنيه يمثل القيمة المالية القصوى للأخطاء المقبولة فى هذا المجتمع والتى لا تقلل من أمانة القوائم المالية وإذا ظهرت أخطاء تزيد على هذا المبلغ فإنها تعتبر أخطاء غير مقبولة .

انطلاقا مما تقدم يتحدد حجم العينة النقدية (ن) المناسب لمراجعة المجتمع المحاسبى الملتوى (ج) فى اطار قيمة بواسون لعدد الأخطاء فى العينة (ب) والقيمة المالية القصوى للأخطاء المقبولة فى المجتمع المحاسبى (خ) وذلك وفقا للمعادلة التالية :

$$∵ خ = ج \times \frac{ب}{ن}$$

$$∴ ن = \frac{ج ب}{خ}$$

يتضح للباحث مما تقدم أن أسلوب المعاينة النقدية قد أهتم بتحديد الحد الأدنى لحجم العينة النقدية اللازم لتمثيل المجتمع المحاسبى الخاضع للمراجعة وذلك بعد قيام المراجع بفحص عينة عشوائية مبدئية لا تقل عن ٥٠ وحدة نقدية . فإذا أسفرت نتيجة فحص هذه العينة المبدئية عن عدم اكتشاف أخطاء فإن الحد الأدنى لحجم العينة اللازم لا يقل عن ٥٠ وحدة نقدية ، أما إذا أسفر فحص العينة المبدئية عن اكتشاف خطأ واحد أو أكثر فإن الحد الأدنى لحجم العينة اللازم للمراجعة لا يقل عن ١٠٠ وحدة نقدية .

ويقترح الباحث تحديد حجم العينة النقدية المناسب لتمثيل المجتمع المحاسبى الكبير الخاضع للمراجعة وذلك عن طريق تكبير الحد الأدنى لحجم العينة الذى حدده أسلوب المعاينة النقدية وفقا لجداول احصائية(٢٤) معدة لهذا الغرض . وفى حالتى اكتشاف أو عدم اكتشاف أخطاء نتيجة فحص العينة المبدئية ، وذلك بإضافة

---

(٢٣) Ibid, pp. 122 - 125.

(٢٤) يرجع إلى الجداول الاحصائية لتحديد حجم العينة لأغراض المراجعة فى :

- Arkin Herbert, «Handbook of sampling for Auditing and Accounting», op.cit., pp. 334 - 335.

حيث يتحدد حجم العينة الاحصائية وفقا لمفهوم المعاينة بقصد التقدير Estimation sampling for Attributes من واقع جدول الاحصائية المعاينة على أساس توافر العناصر والمؤشرات التالية :

(أ) حجم المجتمع المحاسبى	1- Accounting population size
(ب) معدل الخطأ المتوقع	Expected Rate of Occurrence
(جـ) معدل دقة العينة	Sample precison Rate
(د) مستوى الثقة	Confidence Level

وحدات نقدية زيادة إلى الحد الأدنى لحجم العينة محسوبة بنسبة القيمة المالية القصوى للأخطاء المقبولة في المجتمع المحاسبي كما تحددت من العينة المبدئية إلى القيمة المالية الإجمالية للمجتمع المحاسبي الخاضع للمراجعة ، ومن ثم يتحدد حجم العينة المعدل المناسب للمراجعة بحيث يكون كافيا لاكتشاف الأخطاء وممثلا لحجم المجتمع المحاسبي وذلك وفقا للمعادلات التالية :

ـ إذا أسفرت نتيجة فحص العينة المبدئية عن عدم وجود أخطاء :

$$ن = ٥٠ + \left(\frac{ع ب}{خ} \times \frac{خ}{ع} \right)$$

ـ إذا أسفرت نتيجة فحص العينة المبدئية عن وجود أخطاء :

$$ن = ١٠٠ + \left(\frac{ع ب}{خ} \times \frac{خ}{ع} \right)$$

ثالثا : اختيار مفردات العينة النقدية :

بعد تحديد حجم العينة النقدية المناسب لتمثيل المجتمع المحاسبي الخاضع للمراجعة ، يقوم المراجع باختيار مفردات هذه العينة من المجتمع المحاسبي محل المراجعة وفقا لمتطلبات المعاينة على النحو التالي :(٢٥)

١ ـ تحديد قيمة فترة المعاينة : Sampling Interval

$$ف = \frac{ع}{ن}$$

حيث أن :

ف = قيمة فترة المعاينة بالوحدات النقدية

ع = حجم المجتمع المحاسبي بالوحدات النقدية

ن = حجم العينة النقدية

فإذا كان المجتمع المحاسبي للمخزون يتكون من ٣٦٠٠٠٠ جنيه ، وأن حجم العينة النقدية المناسب للمراجعة هو ٣٠٠ جنيه فإن قيمة فترة المعاينة = ٣٦٠٠٠٠ ÷ ٣٠٠ = ١٢٠٠ جنيه وهذا يعني أن كل ١٢٠٠ جنيه تمثل فترة معاينة .

٢ ـ الاختيار المنتظم لمفردات العينة : Systematic selection

بعد تحديد قيمة فترة المعاينة ، يقوم المراجع باختيار مفردات العينة النقدية من المجتمع المحاسبي الخاضع للمراجعة وفقا للترتيب المنتظم التالي :

(أ) يتم إعداد كشف بالقيم المالية لمفردات المجتمع المحاسبي من واقع المفردات أو الوحدات الطبيعية Physical Units لهذا المجتمع كالمستندات أو الحسابات .. الخ ، وأن يعطي رقماً مسلسلاً لكل مفردة وذلك ابتداء من أول مفردة حتى آخر مفردة في المجتمع المحاسبي .

(ب) يتم التجمع التصاعدي Cumulatively للقيم المالية لمفردات المجتمع المحاسبي وترصيدها أولا بأول ، وذلك ابتداء من أول مفردة حتى آخر مفردة في المجتمع ، حيث يكون الرصيد النهائي لكشف المفردات هو إجمالي القيم المالية لمفردات المجتمع المحاسبي ، كما تكون القيمة بين بداية ونهاية الرصيد المتجمع الصاعد لكل مفردة من القيم المالية لمفردات المجتمع بمثابة وحدة معاينة في الرصيد المتجمع الصاعد .

(جـ) يتم اختيار قيمة أول مفردة في العينة بطريقة عشوائية بحيث تقع هذه القيمة المختارة داخل وحدى قيمة فترة المعاينة أي بين الحد الأدنى والحد الأعلى لقيمة فترة المعاينة ، ثم نكشف عن موقع القيمة المختارة عشوائيا داخل حدود وحدات المعاينة في الرصيد المتجمع الصاعد أمام كل مفردة لنصل إلى القيمة المالية للمفردة أو رصيد الحساب المقابل حيث يمثل قيمة المفردة الأولى المختارة في العينة ($ن^{1}$) .

(د) يتم اختيار قيمة ثاني مفردة في العينة بعد ذلك عن طريق إضافة قيمة فترة المعاينة إلى القيمة المالية للمفردة أو رصيد الحساب الذي وقع عليه الاختيار كأول مفردة في العينة ، ثم نكشف عن موقع هذا المجموع داخل حدود وحدات المعاينة في الرصيد المتجمع الصاعد أمام كل مفردة لنصل إلى القيمة المالية للمفردة أو رصيد الحساب المقابل حيث قيمة المفردة الثانية المختارة في العينة ($ن^{2}$) . ثم يتم اختيار قيمة ثالث مفردة في العينة ($ن^{3}$) وذلك عن طريق إضافة قيمة فترة المعاينة إلى القيمة المالية للمفردة أو الحساب الذي وقع عليه الاختيار كثاني مفردة في العينة ، وهكذا بهذه الطريقة المنتظمة يتم اختيار باقي مفردات العينة حتى آخر مفردة من حجم العينة (ن ن) .

ويمكن صياغة معادلات محددة لاختيار مفردات العينة بافتراض أن القيمة العشوائية لبداية اختيار مفردات العينة هي (ش) وأن قيمة فترة المعاينة هي (ف) وأن حجم العينة هو (ن) ، فإنه يتم اختيار مفردات العينة من مفردات المجتمع المحاسبي الخاضع للمراجعة بطريقة منتظمة ابتداء من أول مفردة في العينة ($ن^{1}$) ثم المفردة ($ن^{2}$) وحتى المفردة الأخيرة من حجم العينة النقدية .... (ن ن) وذلك وفقا للمعادلات التالية :

$ن^{1}$ = ش (اختيار عشوائي لهذا المبلغ داخل حدى فترة المعاينة) .

$ن^{2}$ = ش + ف

$ن^{3}$ = ش + ٢ ف

$ن^{4}$ = ش + ٣ ف

$ن^{ن}$ = ش + ف (ن − ١) .

ثم يقوم المراجع بالكشف عن موقع قيمة كل مفردة ($ن^{1}$ ، $ن^{2}$ ، $ن^{3}$ ... حتى ن ن) داخل حدود وحدات المعاينة في الرصيد المتجمع الصاعد حيث يختار المفردة أي القيمة المالية أو رصيد الحساب الذي يقع داخل فترة المعاينة في الرصيد المتجمع الصاعد للقيم المالية لمفردات المجتمع المحاسبي الخاضع للمراجعة .

(٢٥) Arkin Herbert, «Sampling methods for the Auditor : An Advanced Treatment», op.cit., pp. 112 - 113.

* ويمكن توضيح هذه الطريقة المنتظمة في اختيار مفردات العينة النقدية من الجدول التالي :(٣٦)

علماً بأن حجم العينة النقدية هو ٣٠٠ دولار، وأن القيمة العشوائية لبداية اختيار مفردات العينة (ش) هو ١٥٠ دولارا . وتطبيقاً لأسلوب المعاينة النقدية على بيانات الجدول السابق، فإننا نستنتج المعلومات التالية :

(أ) حجم المجتمع المحاسبي الخاضع للمراجعة هو ٣٦٠٠٠٠ دولار، وأن قيمة فترة المعاينة

= ٣٦٠٠٠٠ ÷ ٣٠٠ = ١٢٠٠ دولار .

(ب) تم اختيار مفردات العينة النقدية من المجتمع المحاسبي لحسابات عناصر المخزون كمايلي :

- المفردة الأولى من العينة النقدية لحسابات عناصر المخزون :

ن ١ = ش داخل حدى فترة المعاينة .

= ١٥٠ دولارا، وهذا المبلغ يقع داخل حدى وحدة المعاينة في الرصيد المتجمع، الصاعد من = ١ ـ ٢٠٠ وأمام الحساب رقم ١١٤٦ برصيد ٢٠٠ دولار هو قيمة المفردة الأولى من العينة .

- المفردة الثانية من العينة النقدية لحسابات عناصر المخزون :

ن ٢ = ش + ف

= ١٥٠ + ١٢٠٠

= ١٣٥٠ دولارا، وهذا المبلغ يقع داخل حدى وحدة المعاينة في الرصيد المتجمع الصاعد من ٧٥١ ـ ١٣٥٠ وأمام الحساب رقم ١١٤٩ برصيد ٦٠٠ دولار هو قيمة المفردة الثانية من العينة .

ارقام وحسابات عناصر المخزون (مفردات المجتمع)	رصيد الحساب بالدولار	الرصيد المتجمع الصاعد	حدود وحدات المعاينة في الرصيد المتجمع الصاعد	المفردات المختارة في العينة النقدية (١)
١١٤٦	٢٠٠	٢٠٠	١ـ٢٠٠	حـ/١١٤٦
١١٤٧	٥٠٠	٧٠٠	٢٠١ـ٧٠٠	
١١٤٨	٥٠	٧٥٠	٧٠١ـ٧٥٠	
١١٤٩	٦٠٠	١٣٥٠	٧٥١ـ١٣٥٠	حـ/١١٤٩
١١٥٠	١٠٠	١٤٥٠	١٣٥١ـ١٤٥٠	
١١٥١	٤٠	١٤٩٠	١٤٥١ـ١٤٩٠	
١١٥٢	٥٠	١٥٤٠	١٤٩١ـ١٥٤٠	
١١٥٣	٣٠٠	١٨٤٠	١٥٤١ـ١٨٤٠	
....	...	....		
....	...	....		
		٣٦٠٠٠٠		
	٣٦٠٠٠٠			

(٣٦) Ibid, pp. 113 - 114.

أضاف الباحث العمود الأخير «المفردات المختارة في العينة النقدية» إلى جدول اختيار مفردات العينة النقدية وذلك لسرعة حصر عدد المفردات المختارة والقيمة المالية لكل مفرد في العينة اختصاراً لوقت المراجع

- المفردة الثالثة من العينة النقدية لحسابات عناصر المخزون :
ن ٣ = ش + ٢ ف
= ١٥٠ + (١٢٠٠ × ٢)
= ٢٥٥٠ دولارا ، وهذا المبلغ يقع داخل حدى وحدة المعاينة في الرصيد المتجمع الصاعد من ..... - ..... وأمام حساب رقم ..... برصيد ..... دولار هو قيمة المفردة الثالثة من العينة . وهكذا حتى يتم اختيار المفردة الأخيرة من العينة .

- المفردة الأخيرة من العينة النقدية لحسابات عناصر المخزون :
ن ٣٠٠ = ش + ف (ن - ١) .
= ١٥٠ + (١٢٠٠ × ٢٩٩) .
= ٣٥٨٨٠٠ دولار ، وهذا المبلغ يقع داخل حدى وحدة المعاينة ..... وأمام الحساب رقم ..... برصيد ..... دولار وهو قيمة المفردة الأخيرة رقم ٣٠٠ من العينة النقدية .

ويلاحظ أنه يتم فحص الرصيد الدفترى بالكامل لكل مفردة من مفردات العينة النقدية المختارة لتمثيل حقيقة معالم المجتمع المحاسبي الخاضع للمراجعة ، وذلك على الرغم من أن وحدة المعاينة هي وحدة نقدية واحدة سواء دولار اوجنيه واحد ...إلخ ، وهذا أمراً منطقياً لأن كل وحدة نقدية من وحدات المعاينة تمثل مفردة طبيعية ذات قيمة مالية مختارة من مجموع القيم المالية للمفردات الطبيعية بالمجتمع المحاسبي سواء كانت هذه المفردات هي مستندات أو قيود محاسبية أو أرصدة حسابات ، ومن ثم يخضع للفحص كل القيمة المالية المسجلة بالمستند أو القيد او الحساب المختار في العينة النقدية لتمثيل المجتمع المحاسبي الخاضع للمراجعة .

رابعاً - فحص مفردات العينة النقدية وتقييم النتائج :

بعد الانتهاء من اختيار مفردات العينة النقدية المناسبة ، يقوم المراجع بفحص هذه المفردات فحصاً شاملاً وذلك لتحديد القيمة المالية الفعلية للاخطاء ومقارنتها بالقيمة المالية القصوى المقدرة للأخطاء وفقاً للمقياس البواسوني لقيمة عدد الاخطاء من نفس العينة . فإذا أسفرت نتائج فحص العينة عن قيمة مالية فعلية للاخطاء تقل عن أو تساوي القيمة المالية المقدرة للاخطاء فعلى المراجع أن يتوقف عند هذا الحد مستخدماً هذه النتائج الفعلية دليلاً للإثبات . اما إذا كانت القيمة المالية الفعلية للأخطاء اكبر من القيمة المالية المقدرة للاخطاء فعلي المراجع أن يكبر حجم العينة النقدية بنسبة الزيادة في القيمة المالية الفعلية للأخطاء عن القيمة المالية المقدرة لهذه الأخطاء ثم يقوم بفحص حجم العينة النقدية الجديدة حتى يصل إلى نتائج فعلية للمراجعة يقتنع بها كدليل إثبات .

نتائج وتوصيات البحث

تناول هذا البحث المنهج العلمي لاستخدام اسلوب المعاينة النقدية في مراجعة المجتمعات المحاسبية الملتوية بالوحدات المحاسبية الكبيرة الخاضعة للمراجعة ، ارتكازاً على الخصائص الاحصائية لتوزيع القيم المالية لمفردات المجتمعات المحاسبية المعاصرة وكذا الخصائص الإحصائية للاخطاء التي يمكن أن تتضمنها هذه المجتمعات ، وذلك بهدف تمكين المراجع من اختيار عينة ممثلة للمجتمع المحاسبي الملتوى تحقق نتائج مأمونة للمراجعة بالمنشآت الكبيرة . ولقد خلص الباحث في ختام هذه الدراسة إلى النتائج والتوصيات التالية :

اولاً - النتائج[١] :

لقد توصل الباحث من هذه الدراسة إلى النتائج التالية :

١ - تتصف معظم المجتمعات المحاسبية الكبيرة الخاضعة للمراجعة بالخصائص الهامة التالية :

(أ) أن معظم المجتمعات المحاسبية المعاصرة ملتوية احصائياً التواء موجباً . حيث يتكون المجتمع المحاسبي المعاصر من عدد قليل من المفردات ذات القيم المالية الكبيرة جداً وعدد كبير من المفردات ذات القيم المالية الصغيرة والمتوسطة ، الأمر الذي يؤكد خاصية الإلتواء الموجب - أي إلى جهة اليمين - لمعظم المجتمعات المحاسبية الكبيرة ، كما ينفي خاصية التماثل إلى حد كبير في هذه المجتمعات ، مما يدفع بعدم ملاءمة بل وخطأ استخدام أساليب المعاينة الاحصائية المبنية على مقاييس التوزيع الطبيعي المتماثل في مراجعة جميع المجتمعات المحاسبية الكبيرة حيث يؤدي تعميم استخدام المقاييس المتماثلة في مراجعة جميع المجتمعات المحاسبية دون التفرقة بين المجتمعات المتماثلة والمجتمعات الملتوية إحصائياً إلى خطأ نتائج المراجعة في تمثيل حقيقة المجتمعات المحاسبية الملتوية ، وهذا الخطأ مازال شائعاً حتى الآن في الواقع المهنى للمحاسبة والمراجعة .

(ب) ندرة حدوث الأخطاء في المجتمعات المحاسبية المعاصرة . ويرجع ذلك إلى الاهتمام المتعاظم بتصميم وتطبيق نظم قوية للرقابة الداخلية على جميع العمليات المالية والاقتصادية بالوحدات المحاسبية الكبيرة ، بالإضافة إلى الاستعانة بالمحاسبة الالكترونية وبالكفاءات البشرية المؤهلة تأهيلاً علمياً معاصراً في تخطيط وتنفيذ النظم المحاسبية والرقابية مما يدفع بندرة حدوث الأخطاء وخاصة ذات الأثر المالي على القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي للوحدة المحاسبية الخاضعة للمراجعة . ولقد ترتب على خاصية ندرة حدوث الأخطاء في المجتمعات المحاسبية عدم ملاءمة بل وخطأ استخدام المقاييس الاحصائية العادية المبنية على متوسطات النزعة المركزية ومقاييس التوزيع الطبيعي المتماثل والتقديرات الشخصية للمحاسبين والمراجعين في قياس أو تقدير القيمة المالية القصوى المقبولة لحدوث هذه الأخطاء النادرة في المجتمع المحاسبي الملتوي ، وهذا الخطأ أيضاً مازال شائعاً حتى الآن في الواقع المهني للمحاسبة والمراجعة .

٢ - يعتبر اسلوب المعاينة النقدية من أنسب أساليب المعاينة الاحصائية الملائمة لمراجعة المجتمعات المحاسبية الكبيرة وذلك للأسباب التالية :

(أ) ان اسلوب المعاينة النقدية يناسب خاصية الالتواء الموجب لتوزيع القيم المالية لمفردات المجتمعات المحاسبية الخاضعة للمراجعة حيث يضمن هذا الاسلوب تحديد حجم العينة النقدية المناسب لتمثيل حجم المجتمع المحاسبي ، كما يضمن اختيار مفردات العينة النقدية الملائمة لتمثيل التواء توزيع القيم المالية لمفردات هذا المجتمع

المنهج العلمي لإستخدام المعاينة النقدية

في مراجعة المجتمعات المحاسبية الملتوية

حيث تحتوي العينة النقدية المختارة على جميع المفردات ذات القيم المالية الكبيرة التي تساوي او تزيد على القيمة المالية لفترة المعاينة كما تحتوي العينة النقدية ايضاً على بعض المفردات ذات القيم المالية الصغيرة التي تقل عن القيمة المالية لفترة المعاينة وذلك على أساس نسبة قيمة كل مفردة إلى قيمة فترة المعاينة ، وهذا يؤكد اهتمام المعاينة النقدية بتطبيق مبدأ الاهمية النسبية في المراجعة وذلك عند اختيار مفردات العينة النقدية على أساس القيم المالية لتوزيع المفردات في المجتمع المحاسبي الخاضع للمراجعة .

(ب) ان أسلوب المعاينة النقدية يناسب خاصية ندرة حدوث الاخطاء في المجتمعات المحاسبية الخاضعة للمراجعة . حيث يسمح هذا الاسلوب للمراجع باستخدام التوزيع الاحصائي البواسوني في قياس او تقدير القيمة المالية القصوى للاخطاء المقبولة في المجتمع المحاسبي مقدماً ، باعتبار ان توزيع بواسون هو المقياس العلمي الملائم لوصف وتقييم سلوك الاحداث نادرة الحدوث .

(جـ) ان اسلوب المعاينة النقدية يناسب خاصية الاخطاء بالزيادة . اي الاخطاء التي تؤدي إلى زيادة القيم المالية الدفترية عن القيم المالية الحقيقية لبعض مفردات المجتمع المحاسبي . لانه طبقاً لأسلوب المعاينة النقدية تكون وحدة المعاينة هي وحدة نقدية واحدة اي دولار أو جنيه واحد وأن القيمة المالية الدفترية المسجلة في اي مستند او قيد محاسبي أو حساب لا يمكن ان تقل عن وحدة نقدية واحدة ولكن يمكن أن تزيد ، ومن ثم تكون هناك احتمالات قوية او مؤكدة لان تكون القيمة الدفترية مسجلة خطأ بزيادة عن القيمة الحقيقية . ولذلك يهتم أسلوب المعاينة النقدية بتقدير القيمة المالية للاخطاء بالزيادة دون الاخطاء بالنقص في القيم الدفترية عن القيم الحقيقية لمفردات المجتمع المحاسبي ، لانه طبقاً لخاصية أسلوب المعاينة النقدية لا يمكن أن تنقص القيمة الدفترية او القيمة الحقيقية لاي مفردة في المجتمع المحاسبي عن وحدة نقدية واحدة .

ويعلل الباحث اهتمام أسلوب المعاينة النقدية بكشف الاخطاء بالزيادة في القيم الدفترية عن القيم الحقيقية للمفردات دون كشف الاخطاء بالنقص إلى أن الاخطاء بالزيادة هي الشائعة بين الاخطاء نادرة الحدوث في المجتمعات المحاسبية الكبيرة مثل زيادة القيم الدفترية للمخزون او المبيعات او العملاء عن القيم الحقيقية لهذه المجتمعات ، حيث يكون لهذه الاخطاء بالزيادة اثر مالي كبير وخطير يؤدي إلى إظهار القوائم المالية لنتيجة الاعمال والمركز المالي بصورة مضللة اكبر او افضل من الحقيقة . اما الاخطاء بالنقص في القيم الدفترية عن القيم الحقيقية للمفردات فقد لا تحدث إطلاقاً في المجتمع المحاسبي ، أو قد تحدث بنسبة ضئيلة جداً وفي المجتمعات المحاسبية الصغيرة ، وكذا في مجتمعات التكاليف إلا ان وجود نظام قوي وكفء للتكاليف المعيارية يمنع حدوث هذه الاخطاء مما ينفي او يقلل من اثرها المالي ومن خطورتها على القوائم المالية للوحدة المحاسبية محل المراجعة .

ثانياً ـ التوصيات :

يوصي الباحث في ضوء نتائج هذه الدراسة بمايلي :

١ ـ ان يقوم المراجع قبل تخطيط برنامج المراجعة بقياس خاصية الالتواء (و) للمجتمع المحاسبي الكبير الخاضع للمراجعة ، وذلك بإستخدام العزم الثالث حول الوسط الحسابي ($م^{٣}$) وفقاً للمعادلة التالية :

$$و = \frac{م^{٢}}{\sqrt{م^{٢}}^{\,٣}}$$

٢ ـ استخدام أسلوب المعاينة النقدية في مراجعة المجتمع المحاسبي الكبير الملتوي التواء موجباً . ويتم ذلك وفقاً للمنهج التالي :

(أ) فحص عينة نقدية مبدئية لا تقل عن ٥٠ مفردة من القيم المالية الدفترية لمفردات المجتمع المحاسبي ، وذلك بهدف تحديد عدد الاخطاء بالزيادة (س) في القيم الدفترية عن القيم الحقيقية لمفردات هذه العينة .

(ب) استخدام المقياس البواسوني (ب) في تقدير القيمة المالية القصوى لعدد الأخطاء المقبولة بالزيادة (خ) والمكتشفة من فحص العينة النقدية المبدئية (ن) في إطار خاصية ندرة حدوث الأخطاء في المجتمعات المحاسبية (ج) ، وذلك وفقاً للمعادلة التالية :

$$خ = ج \times \frac{ب}{ن}$$

(جـ) تحديد حجم العينة النقدية المناسبة لمراجعة المجتمع المحاسبي عند طريق تكبير الحد الادنى لحجم العينة النقدية المبدئية بإضافة وحدات نقدية زيادة تحسب بنسبة القيمة المالية القصوى للأخطاء المقبولة في المجتمع المحاسبي نتيجة فحص العينة المبدئية إلى القيمة المالية الاجمالية لهذا المجتمع المحاسبي الخاضع للمراجعة ، وذلك وفقاً للمعادلات التالية :

ـ في حالة عدم اكتشاف اخطاء نتيجة فحص العينة المبدئية ، فإن حجم العينة النقدية المناسبة لمراجعة المجتمع المحاسبي يتحدد وفقاً للمعادلة التالية :

$$ن = ٥٠ + \left(\frac{ج\,ب}{خ} \times \frac{خ}{ج} \right)$$

ـ في حالة اكتشاف أخطاء نتيجة فحص العينة المبدئية ، فإن حجم العينة النقدية المناسب لمراجعة المجتمع المحاسبي يتحدد وفقاً للمعادلة التالية :

$$ن = ١٠٠ + \left(\frac{ج\,ب}{خ} \times \frac{خ}{ج} \right)$$

ويلاحظ انه كلما زادت القيمة المالية القصوى للأخطاء المقبولة نتيجة فحص العينة المبدئية ، كلما زاد حجم العينة النقدية المناسبة لتمثيل المجتمع المحاسبي الخاضع للمراجعة ، كلما زادت ثقة

المراجع في مأمونية نتيجة المراجعة .

(د) اختيار مفردات العينة النقدية (ن) على أساس القيمة المالية لفترة المعاينة (ف) وبطريقة الاختيار المنتظم للمفردات ، وذلك وفقاً للمعادلات التالية :

ـ القيمة المالية لفترة المعاينة :

$$ف = \frac{ع}{ن}$$

ـ الاختيار المنتظم لمفردات العينة النقدية بالكشف عن القيم التالية داخل حدود وحدات المعاينة في الرصيد المتجمع الصاعد للقيم المالية لمفردات المجتمع المحاسبي الخاضع للمراجعة :

ن ١ = ش

ن ٢ = ش + ف

ن ٣ = ش + ٢ ف

ن ٤ = ش + ٣ ف

ن .. ن = ش + ف (ن - ١)

وفي النهاية يوصى الباحث بأن يخصص المراجع أسلوب المعاينة النقدية لمراجعة المجتمعات المحاسبية الكبيرة الملتوية التواء موجباً وذلك لما يحققه هذا الأسلوب من أهداف للمراجع بدءاً من تحديد حجم العينة المناسبة ، ثم اختيار مفردات العينة الممثلة لخصائص المجتمع المحاسبي وخصائص الأخطاء التي يتضمنها ، وكذا سهولة التطبيق حيث لا يحتاج هذا الأسلوب إلى معرفة رياضية أو إحصائية متقدمة ، وأخيراً خفض وقت وتكلفة المراجعة .

المراجـــع

أولاً ـ المراجع العربية :

١ ـ د . إسماعيل سليمان العوامري ، « الإحصاء وتحليل العلاقات » ، مكتبة التجارة والتعاون ، القاهرة ، ١٩٨٢ .

٢ ـ د . كمال حسين ، « دراسات في نظام المعلومات المحاسبية » ، مكتبة عين شمس ، القاهرة ، ١٩٧٨ .

٣ ـ د . محمد فتحي محمد علي ، « الاحصاء المتقدم » ، مكتبة عين شمس القاهرة ، ١٩٨٤ .

٤ ـ د . محمد جلال ابو الدهب ، د . جامع مصطفى جامع ، « مبادىء الاحصاء » بدون ناشر أو مكان للنشر ، ١٩٧٠ .

ثانياً ـ المراجع الأجنبية :

1. Ann M.Thornton, « Audit Sampling », in Handbook of Accounting and Auditing, by John C.Burton, Russell E. palmer and others, gorham & lamont, Inc., Boston, Now york, 1981.
2. AICPA, « Codification of statements on Auditing standards », No.1 to 39, Commerce clearing House, Chicago, 1982.
3. AICPA, « Codification of Auditing standards and procedures », statement on Auditing standards No.1, New york, 1973
4. Arkin Hereatment, « Sampling methods for the Auditor : An Advanced treatment », Mcgraw-Hill book company, New york, 1982.
5. Arkin Hereatment, « Handbook of sampling for Auditing and Accounting », Mcgraw-Hill book company, New york, 1984.
6. ICEAW, « Auditing and Reporting », London, 1983.
7. Johnson Raymond N., « Auditor detected Errors and Related Client traits », Journal of Business Finance & Accounting, Vol.14, No.1, oxford - England, spring, 1987.



النمـــوذج المــوحـــد للتحليـل المـالي للأداء الاقتصـادى لشركات القطاع العام في مصـــر

اعـــداد
د . أحمـــــد بهجـــت

تقديم :

تعرض هذه الورقة خلاصة نتائج دراسة تطبيقية قمت بها بمعاونة فريق عمل مكون من ممثلى الإدارات المعنية بمركز معلومات القطاع العام التابع لرئاسة مجلس الوزراء خلال الفترة من شهر يناير عام ١٩٨٨ حتى شهر نوفمبر من نفس العام ، فى محاولة لوضع نموذج موحد للتحليل المالى للأداء الاقتصادى لشركات القطاع العام فى مصر بحيث يمكن تطبيقه على مستوى الشركة . وعلى مستوى القطاع النوعى . وعلى مستوى الوزارة المشرفة ففى مواجهة تزايد ندرة الموارد الاقتصادية والحاجة الملحة إلى ضغط وترشيد الانفاق ، تحتاج الإدارة إلى نموذج مناسب يمكنها من تشخيص الداء ويساعدها على اقتراح العلاجات فى صورة خطوات نحو تصحيح هياكل التمويل او استغلال الطاقات العاطلة ، او تنمية وتنويع الأنشطة والمنتجات . ولأن النموذج المقترح يركز بصفة اساسية على العوامل الداخلية المحددة لأداء شركات القطاع العام فإننا نبادر إلى القول بان مجموعة العوامل الداخلية محل القياس والتقييم والمحددة لأداء شركات القطاع العام إنما تتفاعل مع بعضها البعض فى إطار السياسات الاقتصادية العامة ، وفى ظل القوانين الحاكمة لعمل القطاع العام . ومن ثم فالاستفادة الكاملة من استخدام النموذج المقترح كاداة من ادوات احداث التطوير من خلال ترشيد تخصيص واستخدام الموارد ، تتحقق بإصلاح كل من السياسات الاقتصادية الكلية والقوانين التى يعمل القطاع العام فى ظلها .

هذا وقد خضعت البيانات الواردة فى التقارير السنوية لشركات القطاع العام للتحليل باستخدام النموذج اعتبارا من شهر ابريل عام ١٩٨٨ . وبمقتضى هذا النموذج تم إجراء تحليل مالى لتقييم أداء كل شركة من شركات القطاع العام ، كما اجريت مقارنات بين الشركات المتماثلة فى النشاط وما ترتب عليه من استخلاص اتجاهات عامة عن أداء هذه الشركات كخطوة أولى للتشخيص واقتراح العلاج . وفضلا عن هذا فقد تم وضع النموذج فى صورة برنامج للحاسب الآلى وتم بناء قاعدة بيانات مكونة من الحسابات الختامية لكل الشركات عن عشر سنوات مالية سابقة بحيث يمكن إجراء كافة التحليلات الكترونيا ولأى عدد من السنوات ولأى مستوى من التحليل على مستوى الشركة ، أو على مستوى القطاع النوعى ، أو على مستوى الوزارة المشرفة .

ولم يتطرق البحث إلى نقد أو اقتراح تعليل للنظام المحاسبى الموحد ولا لمجموعة المؤشرات المالية التى أوردها النظام وذلك لكثرة ما كتب ونشر حول هذا الموضوع وإنما تعامل مع النظام كأداة متعارف عليها فيما بين شركات القطاع العام لإعداد القياسات المحاسبية وتصوير الحسابات الختامية والقوائم المالية المنشورة .

منهج بناء النموذج :

اعتمد بناء النموذج على مجموعة الأسس والقواعد المنهجية التالية :

١ ـ إن المؤشرات المالية تتوافر لها خاصية الترابط فيما بينها . تلك الخاصية هى ذاتها أساس تشخيص المشكلات التى قد تعانى منها الشركة ومعرفة مسبباتها ، فانخفاض معدل العائد على الاستثمار مثلا قد يرجع إلى انخفاض كفاءة تشغيل الأصول أو تزايد حجم الأموال المعطلة فى

المشروعات تحت التنفيذ وقد ترجع إلى ارتفاع تكلفة مستلزمات الإنتاج « العمالة والخامات » ومن ثم فقد اعتمد بناء النموذج على إعداد مجموعة من المؤشرات التى تتكامل مع بعضها البعض وتفسر بعضها البعض أيضا .

٢ - إن مبادىء التحليل المالى المستخدمة فى بناء النموذج قابلة للتطبيق على الوحدات الاقتصادية بصفة عامة بصرف النظر عن كونها تتبع القطاع العام أو القطاع الخاص وبصرف النظر عن طبيعة النشاط التى تمارسه .

٣ - إن شركات القطاع العام هى وحدات اقتصادية ذات شخصية اعتبارية مستقلة عن مالكها « الدولة » ومن ثم تظهر أهمية مؤشر مثل معدل العائد على حقوق الملكية كمدخل موضوعى لترشيد قرارات تخصيص الموارد التى توجهها الدولة لشركات القطاع العام ، علاوة على كونه محصلة أداء الإدارة والحكم على فاعليتها .

٤ - إن البيانات التاريخية الواردة بالقوائم المالية والحسابات الختامية للشركات هى أساس إعداد المؤشرات بالنموذج دون تعديل لقياسات هذه المؤشرات بما يتفق مع التغير فى المستوى العام للأسعار ، بدعوى أن النموذج قابل للتطبيق باستخدام كل من القوائم المعدة على أساس المحاسبة التاريخية التقليدية والقوائم المعدة على أساس التكاليف الجارية أو الاستبدالية .

٥ - إن خاصية تعدد مستويات التفصيل فى التحليل المالي وإعطائها بعدا زمنيا فى صورة تحليل اتجاهات تعين مستخدمى النموذج كما سيتضح من العرض ، على تناول المشكلة الواحدة من زوايا متعددة ، ومن ثم يمكنهم من رؤية البدائل المتاحة لمواجهة مسبباتها .

أركان النموذج ومكوناته :

ينبنى النموذج على ثلاثة أركان رئيسية تشكل الإطار الأساسى لتقييم الأداء الاقتصادى للشركات بهدف إرشاد الإدارة وتسهيل مهمتها نحو تحديد مصادر القوة ، وبالتالى عوامل النجاح ، وكذا مواطن الضعف ، وبالتالى مسببات الفشل ، وتتناول الأركان الثلاثة للنموذج تباعا على النحو التالى :

الركن الأول : تحليل الربحية والمتغيرات المؤثرة عليها :

ويتضمن تحليل الربحية عرضاً لخمسة مؤشرات مرتبطة ببعضها البعض ، تعرض فى صورة سلسلة زمنية مكونة من ثلاث إلى خمس سنوات متتالية . والمؤشرات الخمسة هى :

١ - معدل العائد على إجمالى الأموال المستثمرة :

وهو نسبة الفائض القابل للتوزيع شاملا الفوائد والضرائب إلى إجمالى الأصول بقيمتها الصافية بالميزانية بدون العجز المرحل .

« الفائض القابل للتوزيع + الفوائد + الضرائب » ÷ « الأصول - العجز المرحل » .

ويقيس هذا المعدل قدرة الإدارة وفعاليتها فى إدارة الأصول التى تقع فى نطاق سيطرتها :

٢ - معدل العائد على إجمالى الأموال المستثمرة بدون المشروعات تحت التنفيذ :

« الفائض القابل للتوزيع + الفوائد + الضرائب » ÷ « الأصول - العجز المرحل - المشروعات تحت التنفيذ » ويعكس هذا المعدل بمقارنته بسابقه ، أثر المشروعات تحت التنفيذ على معدل العائد على الأموال المستثمرة ، باعتبارها أموالاً معطلة فى مشروعات وأصول لم تشارك بعد فى النشاط الجاري ولم تساهم فى توليد الإيراد .

٣ - معدل العائد على صافى حقوق الملكية :

وهو نسبة الفائض القابل للتوزيع شاملاً الضرائب إلى صافى حقوق الملكية ..
(الفائض القابل للتوزيع + الضرائب) ÷ (رأس المال + الاحتياطات ± الأرباح أو الخسائر المرحلة) ويقيس هذا المعدل فعالية الإدارة وقدرتها على كل من إدارة الأصول وإدارة هيكل تمويل هذه الأصول . فبمقارنة معدل العائد على حقوق الملكية بمعدل العائد على الأموال المستثمرة تتحدد فعالية الإدارة فى المضاربة بأموال الغير وذلك من خلال بيان ربحية قرارات التمويل بالاقتراض من الغير على ضوء معدل تكلفة الاقتراض .

٤ - ربحية الجنيه إيراد نشاط جارى : (أو هامش ربح الجنيه إيراد نشاط جارى) .

ويقيس مقدار مساهمة الجنيه إيراد نشاط جارى فى توليد الربح .

(فائض العمليات الجارية + الفروق بالمحسوبة وفرق تقييم المخزون) ÷ (إيرادات النشاط الجاري) .

٥ - ربحية الجنية إيراد إجمالى : (أو هامش ربح الجنيه إيراد إجمالى) .

ويقيس مقدار مساهمة الجنيه إيراد إجمالى فى توليد الربح .

الفائض القابل للتوزيع بعد الضريبة ÷ (الإيرادات الجمالية + الإعانات) (*).

(*) يقصد بالإعانات عند استخدامها فى اى مؤشر مجموع كل من إعانة الإنتاج وإعانة التصدير وإعانة الدعم وإعانة سد العجز .

النموذج الموحد للتحليل المالي للأداء الاقتصادي لشركات القطاع العام في مصر

وتعكس مقارنة مؤشري الربحية السابقين مدى تأثير الأنشطة بخلاف النشاط الجارى مثل الإعانات على مقدار مساهمة الإيرادات فى توليد الأرباح .

الركن الثاني : تحليل كفاءة استخدام الأموال

يتعرض الجزء الخاص بتحليل كفاءة استخدام الأموال لقياس الإنتاجية من زاويتين هما إنتاجية الأموال المستثمرة وإنتاجية العمل .

أولا : إنتاجية الاستثمارات :

ويتضمن تحليل إنتاجية الاستثمارات خمسة قياسات للإنتاجية معبرا عنها فى صورة القدرة الإيرادية للأموال المستثمرة بمكوناتها المختلفة على النحو التالى :

١ - القدرة الإيرادية للأصول :

وهى نسبة الإيرادات الإجمالية شاملة الإعانات إلى إجمالى الأصول بقيمتها الصافية بالميزانية بدون العجز المرحل ، وتقيس هذه النسبة القدرة الإيرادية للجنيه المستثمر .

الإيرادات الإجمالية ÷ (الأصول - العجز المرحل) .

ويعكس هذا المؤشر كفاءة الإدارة فى استغلال وتشغيل كافة الأصول التى فى حوزتها وتحت تصرفها .

٢ - القدرة الإيرادية للأصول بدون المشروعات تحت التنفيذ :

وهى نسبة الإيرادات الإجمالية شاملة الإعانات إلى إجمالى الأصول التى شاركت فى توليد الإيراد ، أى بعد استبعاد كل من العجز المرحل والمشروعات تحت التنفيذ .

الإيرادات الإجمالية ÷ (الأصول - العجز المرحل - المشروعات تحت التنفيذ) .

ومقارنة مؤشرى الإنتاجية السابقين يتضح مدى تأثير المشروعات تحت التنفيذ على إنتاجية الأموال المستثمرة بمفهوم القدرة الإيرادية ، وهو أثر سلبى ، ففى أغلب الأحوال تتمثل المشروعات تحت التنفيذ فى أصول تحت الإنشاء وغير متاحة للاستغلال .

٣ - القدرة الإيرادية للأصول الثابتة :

وهى نسبة الإيرادات الإجمالية شاملة الإعانات إلى صافى الأصول الثابتة ، أى بعد استبعاد مخصصات الإهلاك .

الإيرادات الإجمالية ÷ (الأصول الثابتة - مخصصات الإهلاك) .

ويعكس هذا المؤشر بمقارنته بمؤشر القدرة الإيرادية للأصول كفاءة الإدارة فى الاستفادة بالطاقات الإنتاجية لأصولها الثابتة ودرجة استغلال هذه الطاقات ، وكذا كفاءة برامج صيانة هذه الأصول ومعدلات الأعطال بها .

٤ - القدرة الإيرادية للاستثمارات فى رأس المال العامل الإجمالى :

وهى نسبة الإيرادات الإجمالية شاملة الإعانات إلى الأصول المتداولة .

الإيرادات الإجمالية ÷ (المخزون + المدينون + الحسابات المدينة + النقدية + الودائع لأجل) ويعكس هذا المؤشر كفاءة الإدارة فى تشغيل رأس المال العامل وما يتفرع عنه من تطور تراكم المخزون السلعى (فترة كفاية المخزون من الإنتاج التام ومن الخامات) وتطور المديونيات لدى الغير « متوسط فترة تحصيل أرصدة الذمم » وتطور الأرصدة النقدية بالبنوك ، وهو ما يتعرض له بالتفصيل الملحق المرفق بهذه الدراسة .

٥ - القدرة الإيرادية للاستثمارات فى رأس المال العامل الصافى :

وهى نسبة الإيرادات الإجمالية شاملة الإعانات إلى الأصول المتداولة مخصوما منها الخصوم المتداولة « دائنون وحسابات دائنة + بنوك دائنة » .

الإيرادات الإجمالية ÷ (الأصول المتداولة - الخصوم المتداولة) .

ويعكس هذا المؤشر بمقارنته بسابقة مدى تأثير الخصوم المتداولة على القدرة الإيرادية لرأس المال العامل ، وبالتالى فهو يعكس قدرة الإدارة وفعاليتها فى إدارة هيكل تمويل رأس المال العامل ودرجة الاعتماد على مصادر التمويل قصيرة الأجل وأوجه استخدامها .

ثانيا - إنتاجية العمل :

ويتضمن تحليل إنتاجية عنصر العمل قياس كل من القيمة المضافة الصافية(*) للعامل « بالجنيه » وإنتاجية الجنيه أجر « بالجنيه » مع الفصل بين إنتاجية عمال الإنتاج والخدمات الإنتاجية وإنتاجية العاملين عموماً ، وعلى ذلك يعرض تحليل إنتاجية العمل أربعة قياسات للإنتاجية هى كالتالى :

٦ - القيمة المضافة الصافية للعامل = القيمة المضافة الصافية ÷ عدد العاملين .

٧ - القيمة المضافة الصافية لعامل الإنتاج والخدمات الإنتاجية = القيمة المضافة الصافية ÷ عدد عمال الإنتاج والخدمات الإنتاجية .

٨ - إنتاجية الجنيه أجر لجميع العاملين = القيمة المضافة الصافية ÷ أجور العاملين .

(*) القيمة المضافة الصافية = القيمة المضافة الإجمالية - الاهلاكات والقيمة المضافة الإجمالية = إيرادات النشاط الجارى - مشتريات بغرض البيع + الإعانات بأنواعها - ضرائب ورسوم سلعية - مستلزمات سلعية - مستلزمات خدمية .

٩ ـ إنتاجية الجنيه أجر لعمال الإنتاج والخدمات الإنتاجية = القيمة المضافة الصافية ÷ أجور عمال الإنتاج والخدمات الإنتاجية .

وتبدو أهمية الفصل بين عمال الإنتاج والخدمات الإنتاجية وبقية العاملين عند قياس إنتاجية العمل فى إتاحة الفرصة لبيان فرص ومجالات التحسين والنمو فى هذه المؤشرات من خلال تحليل العوامل التى اثرت على النتائج المحققة « القيمة المضافة » وذلك باقتراح التعديلات التى تحتملها ظروف العمل أو بتغيير معدلات الإنجاز المستهدفة ذاتها .

وتتجلى أهمية قياس إنتاجية الأموال المستثمرة وإنتاجية العمل فى إمكانية إجراء المقارنات فيما بين الوحدات الاقتصادية المتماثلة فى النشاط أو فيما بين القطاعات المتقاربة فى طبيعة وتكنولوجيا العمليات فمن المكن مثلا ترتيب الشركات التابعة لقطاع نوعى واحد طبقا لدرجة كفاءتها فى استخدام الأموال ممثلة فى القدرة الإيرادية لهذه الأموال ، وبمزيد من الدراسة قد تشير تلك المقارنات إلى الآثار المترتبة على الاختلاف فى تشكيلة المنتجات أو إلى تباين أساليب وأنظمة العمل « كأنظمة المخازن وأنظمة الرقابة على الجودة ، وأساليب تخطيط الإنتاج وأنظمة توليد وتداول المعلومات ، وأنظمة الحوافز ، على اعتبار أن محصلة هذه العوامل مجتمعة هى التى تتسبب فى تباين نسب المخرجات إلى المدخلات « أى الإنتاجية » فيما بين شركات القطاع الواحد وفيما بين قطاعات الوزارة الواحدة .

وتجدر الإشارة إلى أنه نظرا لأن البيانات المنشورة طبقا للنظام المحاسبى الموحد هى بيانات مالية بالدرجة الأولى « حيث يعتمد النظام على قياس القيم دون الكميات » فإن قياسات الإنتاجية التسعة السابقة تتأثر بالتغيير فى الأسعار ، لذلك فإن النموذج المقترح يسمح بعرض قياسات الإنتاجية بالاعتماد على معدلات التطور محسوبة بأسعار سنة الأساس « أى معدلات النمو بالنسبة لسنة الأساس » وكذلك بالاعتماد على القيم المطلقة .

الركن الثالث : أعباء التمويل ومخاطره :

محور اهتمام الركن الثالث هو تقديم مجموعة متناسقة من مؤشرات أعباء التمويل بما يمكن من الحكم على مدى نجاح الإدارة فى تحقيق التوازن فى الهيكل التمويلى للشركة . وفيما يلى عرض لمؤشرات أعباء التمويل التى اشتمل عليها النموذج .

١ ـ نسبة الأموال المقترضة بدون فوائد إلى إجمالى الأموال المقترضة :

دائنون وحسابات دائنة « قروض طويلة الأجل + بنوك دائنة + دائنون وحسابات دائنة » . وتعكس هذه النسبة درجة اعتماد الشركة على الأموال المقترضة الأقل تكلفة وأثر ذلك على كل من متوسط تكلفة الأموال المستثمرة ومعدل العائد على الاستثمار .

٢ ـ نسبة الأموال المقترضة إلى الأموال المملوكة :

الأموال المقترضة بفوائد وبدون فوائد ÷ (رأس المال + الاحتياطات + المخصصات بخلاف مخصصات الإهلاك + الأرباح والخسائر المرحلة) .

وتعكس هذه النسبة تركيبة هيكل الأموال المستثمرة بالشركة . فالارتفاع النسبى لهذه النسبة مثلا مع انخفاض معدل العائد على الاستثمار عن معدل تكلفة الاقتراض هو فى أغلب الأحوال نزيف من الخسائر وتآكل فى رأس المال . ومن ثم فإن تعديل هياكل التمويل قد لا يكون وحده العلاج الناجح لحالات الخسائر المزمنة التى تعانى منها بعض شركات القطاع العام .. فقد يتمثل العلاج الملائم فى تعديل أنظمة العمل الداخلية بهذه الشركات ، أو إعادة بناء أنظمة الحوافز وربطها بالإنتاجية ، أو بأحكام الرقابة على التكاليف ، أو بمزيد من الموارد المالية ، أو بخليط من بعض أو كل هذه العلاجات مجتمعة ، وتحديد العلاج أو العلاجات الملائمة لابد أن يعتمد على الدراسة التفصيلية لحالة كل شركة على حدة .

٣ ـ معدل تكلفة الاقتراض :

هو عبارة عن نسبة الفوائد المدينة إلى الأموال المقترضة بفوائد .

الفوائد المدينة ، محلية وخارجية ÷ (قروض طويلة الأجل + قروض قصيرة الأجل + بنوك دائنة) ويمثل معدل تكلفة الاقتراض أحد المحددات الرئيسية لقرارات تمويل الاستثمارات الجديدة وكذلك تغيير هيكل تمويل الاستثمارات القائمة ، وذلك على أساس مقارنة معدل تكلفة الأموال المقترضة بمعدل العائد على استثمار هذه الأموال .

٤ ـ معامل تغطية الفوائد :

هو عبارة عن نسبة إجمالى الفائض (شاملا الضريبة) إلى (الفوائد المدينة الفائض القابل للتوزيع + الضريبة) ÷ الفوائد المدينة .

ويعكس معامل تغطية الفوائد مقدرة الشركة على الوفاء بتكلفة الإقراض . وكما هو الحال بالنسبة لبقية المؤشرات المالية ، فإن التحليل المقارن لسنوات سابقة لنفس الشركة . والمقارنة مع شركات مثيله ، من شأنه أن يوضح تطور تكلفة الإقراض ، ويكشف عن مواطن الضعف أو الخلل التى يمكن معالجتها (كالارتفاع النسبى فى تكلفة الأموال المقترضة) .

٥ ـ نسبة أعباء خدمة الديون إلى إجمالى الفائض :

هى عبارة عن نسبة أقساط الديون وفوائدها إلى إجمالى الفائض (شاملا



النموذج الموحد للتحليل المالي للأداء الاقتصادي لشركات القطاع العام في مصر

الضريبة) (اقساط الديون طويلة الأجل + اقساط الديون قصيرة الأجل + الفوائد المدينة) ÷ (الفائض القابل للتوزيع + الضريبة) .

وتعكس هذه النسبة مدى مقدرة الشركة على الوفاء بأعباء الديون ممثلة في كل من اقساط القروض وفوائدها . وحقيقة الأمر أن دراسة تطور مكونات البسط والمقام لهذه النسبة من الأهمية بمكان ، فقد تشير إلى تزايد او تناقص الاعتماد على أنواع معينة من القروض ، وأوجه استخدام هذه القروض ، فمن غير المقبول أن تعتمد شركة في تمويل أصولها على قروض قصيرة الأجل تدفع عنها فوائد بمعدلات مرتفعة ثم نتوقع منها ان تحقق زيادة في معدل العائد على الاستثمار .

الخلاصـــة :

سعى النموذج الموحد المقترح لتقييم الأداء المالي للوحدات الاقتصادية نحو تقديم مجموعة متناسقة من المؤشرات المالية روعي في إعدادها ان يكون النموذج اداة تعين الإدارة على التحليل التشخيصي للمشكلات وتحديد مواطن الضعف وتمكينها في نفس الوقت من رؤية العلاجات البديلة ، بما في ذلك مقترحات تطوير السياسات المالية والإنتاجية والتسويقية للشركة وقد أبرز النموذج المقترح ثلاثة جوانب رئيسية للتحليل والتقييم :

١ ـ الربحية والمتغيرات المؤثرة عليها .

٢ ـ كفاءة استخدام الأموال المستثمرة .

٣ ـ أعباء التمويل ومخاطره .

وترتبط الأركان الثلاثة للنموذج ببعضها البعض ارتباطا منهجيا في سبيل إنجاز مهمة التحليل والتقييم التي نحن بصددها ، فعلى سبيل المثال نجد أن نجاح الشركة في إدارة أرصدة الذمم يعتبر أمراً لازما ومكملا لنجاحها في مجالي الإنتاج والتسويق ، وهي بذلك تساهم في نفس الوقت في تدبير السيولة اللازمة وتقلل من الاعتماد على البنوك الدائنة . أرصدة السحب على المكشوف ومن ثم انخفاض فوائد الديون . والعوامل السابقة في مجملها تؤثر إيجابا على العائد .

هذا وتجدر الإشارة إلى أن المؤشرات التي يتضمنها النموذج يجب أن تخضع للمراجعة والاختبار بصفة مستمرة وذلك لضمان ملاحقة النموذج للأغراض المتطورة لعمليتي التحليل والتقييم .

المراجع .

(أ) مراجع باللغة العربية :

الكتـــب :

ـ عبد اللطيف حافظ ، وموريس واسيلي ، وفؤاد العشري ، « **النظرية والتطبيق في النظام المحاسبي الموحد** » دار الفكر العربي ، القاهرة ، الطبعة الخامسة ، ١٩٨٥ .

التقارير :

ـ تقرير ندوة تطوير الأداء في شركات القطاع العام الصناعية ، جامعة الاسكندرية ـ وزارة الصناعة ـ الاسكندرية ، سبتمبر ١٩٨٨ .

(ب) مراجع باللغة الانجليزية :

Books :

- Brown, Lawrence D., **"The Modern Theory of Financial Reporting"**, Business publications, Inc., Plano, Texas, USA, 1987 .
- Higgins, Robert C., **"Analysis for Financial Management"**, Richard D. Irwin, Inc., Homewood, Illinois, USA, 1983 .

Reports :

1 - Davey, Patrick J., **"New Patterns in Organizing for Financial Managemer"** Conferene Board Report No. 839, The Conerrence Board, INC., New York, USA, 1983 .

2 - Skerratt, L.C.L., and Tonkin, B.J., **"Financial Reporting 1987 - 1988, A Survey of UK Published Accounts"**, The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, Moorgate place, London. UK, 1988 .

3 - Teague, Burton W., **"Financial Planning for Executives"**, Conference Board Report No. 608, The Conference Board, INC., New York, USA, 1973 .

4 - Walsh, Francis J., Jr., **"Recognizing Inflation in Accounting"**, Conference Board Report No. 782, The Conference Board, INC., New York, USA, 1980 .

ملحــق
النموذج الموحد للتحليل المـالى
ومرفقاته

اجزاء تقرير التحليل المالى

- ملخص لاهم مؤشرات التحليل المالى .
- الجـزء الأول ـ تحليل الـربحيـة والمتغيرات المؤثرة عليها .
- الجزء الثانى ـ تحليل كفاءة استخدام الأموال .
- الجـزء الثالث ـ أعبـاء التمويـل ومـخاطره .

يتكون كل جزء من الأجزاء الثلاثة السابقة من مجموعة من جداول التحليل . وبدايات هذه الأجزاء هى الجداول الثلاثة ارقام ١/١ ، ١/٢ ، ١/٣ وهى تمثل المحاور الثلاثة للنموذج الموحد للتحليل المالى ، اما بقية الجداول فتتضمن بيانات تفصيلية تحليلية مكملة تعين قارىء التقرير على فحص مكونات المؤشرات الواردة بالجداول الثلاثة الرئيسية سالفة الذكر ، كما تقدم له ما يلزمه من بيانات ومعلومات للبحث فيما وراء المؤشرات الرئيسية التى يعرضها النموذج .

ملخص لاهم مؤشرات التحليل المالى

بيان المؤشرات	١٩٨٦/٨٥	١٩٨٧/٨٦	١٩٨٨/٨٧
١ ـ معدل العائد على إجمالى الأموال المستثمرة			
٢ ـ معدل العائد على صافى حقوق الملكية			
٣ ـ ربحية الجنيه إيراد نشاط جارى			
٤ ـ القدرة الإيرادية للأصول .			
٥ ـ نسبة الأموال المقترضة « بفوائد وبدون فوائد » إلى إجمالى الأموال المستثمرة « بدون عجز مرحل » .			
٦ ـ نسبة المشروعات تحت التنفيذ إلى إجمالى الأموال المستثمرة « بدون عجز مرحل » .			
٧ ـ نسبة المخزون إلى إجمالى الأموال المستثمرة « بدون عجز مرحل » .			
٨ ـ نسبة أرصدة الذمم إلى إجمالى الأموال المستثمرة « بدون عجز مرحل » .			

←

الجزء الأول
تحليل الربحية والمتغيرات المؤثرة عليها

جدول ١/١. عائد الاستثمار ومؤشرات الربحية
جدول ٢/١. استخدامات الأموال ومصادر التمويل
جدول ٣/١. حقائق من نتائج العمليات
جدول ٤/١. الأهمية النسبية لمكوناث الايرادات
جدول ٥/١. الأهمية النسبية لمكونات المصروفات
جدول ٦/١. التحليل النسبى لمكونات الاستثمار
جدول ٧/١. تحليل مكونات الاستثمار فى رأس المال العامل
جدول ٨/١. صافي مايؤول الى الدولة.

جدول ١/١ عائد الاستثمار ومؤشرات الربحية

بيان المؤشرات	١٩٨٦/٨٥	١٩٨٧/٨٦	١٩٨٨/٨٧
العائد على الاستثمار			
١ ـ معدل العائد على إجمالى الأموال المستثمرة .			
٢ ـ معدل العائد على إجمالى الاموال المستثمرة بدون المشروعات تحت التنفيذ .			
٣ ـ معدل العائد على صافى حقوق الملكية .			
مؤشرات الربحية			
٤ ـ ربحية الجنيه إيراد نشاط جارى .			
٥ ـ ربحية الجنيه إيراد إجمالى .			

جدول ٢/١ استخدامات الأموال ومصادر التمويل

ارصدة المركز المالي	الدليل المحاسبي	١٩٨٦/٨٥ القيمة	١٩٨٦/٨٥ ٪	١٩٨٧/٨٦ القيمة	١٩٨٧/٨٦ ٪	١٩٨٨/٨٧ القيمة	١٩٨٨/٨٧ ٪
الاستخـــدامـــات :							
١ ـ الاصول الثابتة الصافية	حـ ١١ ـ حـ ٢٣١						
٢ ـ مشروعات تحت التنفيذ	حـ ١٢						
٣ ـ الأصول شبه الثابتة (*)	حـ ١٤ ـ حـ ١٥						
٤ ـ مخزون سلعي	حـ ١٣						
٥ ـ الذمم (**)	حـ ١٦ + حـ ١٧						
٦ ـ نقدية بالبنوك والصندوق (***)	حـ ١٨١						
مجموع الاصول			١٠٠		١٠٠		١٠٠
المصـــــادر :							
٧ ـ صافي حقوق الملكية	حـ ٢١ + حـ ٢٢ + حـ ٢٨٨ ـ حـ ٢٨١٢						
٨ ـ مخصصات (بخلاف مخصصات الإهلاك)	حـ ٢٣ ـ حـ ٢٣١						
٩ ـ قروض طويلة الأجل	حـ ٢٤						
١٠ ـ بنوك دائنة	حـ ٢٥						
١١ ـ دائنون وحسابات دائنة	حـ ٢٦ + حـ ٢٧						
مجموع الخصوم			١٠٠		١٠٠		١٠٠

(*) تتكون الأصول شبه الثابتة من الاقراض طويل الأجل والاستثمارات المالية .
(**) تتكون الذمم من المدنيين والحسابات المدينة والأرصدة المدينة للدائنين والحسابات الدائنة إن وجدت .
(***) تشتمل على الودائع لآجل محلية واجنبية .



جدول ١/٣ حقائق من نتائج العمليات

بيـــــان	الدليل المحاسبي	١٩٨٦/٨٥	١٩٨٧/٨٦	١٩٨٨/٨٧	مستهدف ١٩٨٨/٨٧	معدل التطور	
						عن فعلي ٨٧/٦/٣٠	عن مستهدف ١٩٨٨/٨٧
١ ـ ايرادات النشاط الجاري	حـ ٤١						
٢ ـ الايرادات الاجمالية شاملة الاعانات	حـ ٤١ + حـ ٤٢ + حـ ٤٣ + حـ ٤٤						
٣ ـ المصروفات الاجمالية (*)							
٤ ـ الأجـــور	حـ ٣١						
٥ ـ الفوائـد المدينـة	حـ ٣٥٥ + حـ ٣٥٦						
٦ ـ الإهـــلاكـــات	حـ ٣٥٢						
٧ ـ القيمة المضافة الإجمالية (**)	—						
٨ ـ القيمة المضافة الصافية (**)	—						
٩ ـ فائض العمليات الجارية + الفروق المحسوبة وفروق التقييم	—						
١٠ ـ الفائض القابل للتوزيع شاملا الضريبة	—						
١١ ـ صافي الفائض بعد خصم الضريبة	—						

(*) سيرد بيان مكوناتها تفصيلا بجدول ١/٥ ـ الاهمية النسبية لمكونات المصروفات

(**) سيرد بيان مكونات تفصيلا بجدول ٢/٢ ـ توزيعات القيمة المضافة .

جدول ١/٤ الأهمية النسبية لمكونات الايرادات

بيـــــان	الدليل المحاسبي	١٩٨٦/٦/٣٠		١٩٨٧/٦/٣٠		١٩٨٨/٦/٣٠		مستهدف ١٩٨٨/٨٧		معدل التطور	
		القيمة	٪	القيمة	٪	القيمة	٪	القيمة	٪	عن فعلي ١٩٨٧/٦/٣٠	عن مستهدف ١٩٨٨/٨٧
١ ـ إيرادات النشاط الجاري	حـ ٤١										
٢ ـ إعانة الإنتاج	حـ ٤٢١										
٣ ـ إعانة التصدير	حـ ٤٢٢										
٤ ـ إعانة الدعم	حـ ٤٢٣										
٥ ـ إعانة سد العجز	حـ ٤٢٤										
٦ ـ إيرادات أوراق مالية	حـ ٤٣										
٧ ـ إيرادات تحويلية جارية	حـ ٤٤										
الإيرادات الإجمالية			١٠٠		١٠٠		١٠٠		١٠٠		

جدول ١/٥ الأهمية النسبية لمكونات المصروفات

بيـــــان	الدليل المحاسبي	١٩٨٦/٦/٣٠		١٩٨٧/٦/٣٠		١٩٨٨/٦/٣٠		مستهدف ٨٧/٨٨		معـدل التطـور	
		القيمة	٪	القيمة	٪	القيمة	٪	القيمة	٪	عن فعلي ١٩٨٧/٦/٣٠	عن مستهدف ١٩٨٨/٨٧
١ ـ الأجـــور	ح ـ ٣١										
٢ ـ مستلزمات سلعية	ح ـ ٣٢										
٣ ـ مستلزمات خدمية	ح ـ ٣٣										
٤ ـ مشتريات بغرض البيع	ح ـ ٣٤										
٥ ـ ضرائب ورسوم سلعية	ح ـ ٣٥١										
٦ ـ إهلاكـــات	ح ـ ٣٥٢										
٧ ـ إيجارات فعلية	ح ـ ٣٥٣										
٨ ـ فوائد محلية	ح ـ ٣٥٥										
٩ ـ فوائد خارجية	ح ـ ٣٥٦										
١٠ ـ الفروق المحسوبة	ح ـ ٣٥٤ + ح ـ ٣٥٧										
١١ ـ فروق التقييم	ح ـ ٣٥٨ + ح ـ ٣٥٩										
١٢ ـ تحويلات جارية تخصيصية	ح ـ ٣٦										
١٣ ـ ضرائب داخلية	ح ـ ٣٦٩										
المصروفات الإجمالية			١٠٠		١٠٠		١٠٠		١٠٠		

جدول ١/٦ التحليل النسبي لمكونات الاستثمار

بيـــــان	١٩٨٦/٦/٣٠		١٩٨٧/٦/٣٠		١٩٨٨/٦/٣٠		معـدل التطور
	القيمة	٪	القيمة	٪	القيمة	٪	٪
١ ـ الأصول الثابتة الصافية (*)							
٢ ـ المشروعات تحت التنفيذ							
٣ ـ الأصول شبه الثابتة							
٤ ـ رأس المال العامل الإجمالي (**)							
إجمالي الأموال المستثمرة (أو الأصول بدون العجز المرحل)							
ناقصـــاً :							
٥ ـ الخصوم المتداولة							
صافي الأموال المستثمرة							

(*) الأصول الثابتة الصافية = الأصول الثابتة ـ مخصصات الإهلاك

(**) رأس المال العامل الإجمالي هو مجموع الأصول المتداولة بالميزانية

جدول ٧/١ تحليل مكونات الاستثمار في راس المال العامل

بيـــــــــــان	١٩٨٦/٦/٣٠		١٩٨٧/٦/٣٠		١٩٨٨/٦/٣٠		معـــدل التطور ٪
	القيمة	٪	القيمة	٪	القيمة	٪	
١ ـ دائنون وحسابات دائنة							
٢ ـ بنوك دائنة							
الخصوم المتداولة		١٠٠		١٠٠		١٠٠	
٣ ـ مخزون سلعي							
٤ ـ مدينون وحسابات مدينة (*)							
٥ ـ ودائع لأجل بالعملات المحلية							
٦ ـ ودائع لأجل بالعملات الأجنبية							
٧ ـ نقدية بالبنوك والصندوق							
الأصول المتداولة		١٠٠		١٠٠		١٠٠	
راس المال العامل الصافي (**)							

(*) تضاف الأرصدة المدينة للموردين والحسابات الدائنة إن وجدت

(**) راس المال العامل الصافي = الأصول المتداولة ـ الخصوم المتداولة

جدول ٨/١ صافي ما يؤول إلى الدولة

بيـــــــان	١٩٨٦/٨٥		١٩٨٧/٨٦		١٩٨٨/٨٧		مستهدف ٨٨/٨٧		نسبـــة التطـــور	
	القيمة	٪	القيمة	٪	القيمة	٪	القيمة	٪	عن فعلي ١٩٨٧/٦/٣٠	عن مستهدف ١٩٨٨/٨٧
١ ـ عوائد الدولة من الفائض (*)										
٢ ـ تأمينات اجتماعية										
٣ ـ رسوم جمركية										
٤ ـ ضرائب ورسوم سلعية										
٥ ـ ضرائب داخلية										
٦ ـ ضرائب عقارية										
إجمالي ما يؤول إلى الدولة										
ناقصـــاً :										
٧ ـ الإعانات (إنتاج ـ تصدير ـ دعم ـ سد عجز)										
صافي ما يؤول إلى الدولة										

(*) عوائد الدولة من الفائض تشمل حصة بنك ناصر ، حصة النشاط الرياضي ، حصه الدولة ، حصة الإشراف ، احتياطي شراء سندات ، وحصة العاملين من الخدمات المركزية والمحلية (١٥٪) .

الجزء الثانى
تحليل كفاءة استخدام الأموال

جدول ١/٢ مؤشرات انتاجية الاستثمار وانتاجية العمل

جدول ٢/٢ توزيعات القيمة المضافة

جدول ٣/٢ تطور المخزون السلعي ومكوناته

جدول ٤/٢ فترة كفاية المخزون (تراكم المخزون السلعي)

جدول ٥/٢ تطور المديونات لدى الغير ومؤشرات الائتمان والتحصيل

جدول ٢/١ ـ مؤشرات إنتاجية الاستثمارات وإنتاجية العمل

بيـــان المؤشرات	١٩٨٦/٨٥	١٩٨٧/٨٦	١٩٨٨/٨٧
انتاجية الاستثمارات :	مليمجـ	مليمجـ	مليمجـ
١ ـ القدرة الإيرادية للأصول			
٢ ـ القدرة الإيرادية للأصول بدون المشروعات تحت التنفيذ			
٣ ـ القدرة الإيرادية للأصول الثابتة			
٤ ـ القدرة الإيرادية للاستثمارات في رأس المال العامل الإجمالي			
٥ ـ القدرة الإيرادية للاستثمارات في رأس المال العامل الصافي			
إنتاجية العمل :			
٦ ـ القيمة المضافة الصافية للعامل			
٧ ـ القيمة المضافة الصافية لعامل الإنتاج والخدمات الإنتاجية			
٨ ـ إنتاجية الجنيه أجر لجميع العاملين			
٩ ـ إنتاجية الجنيه أجر لعمال الإنتاج والخدمات الإنتاجية			
١٠ ـ متوسط أجل العامل (*)			

(*) متوسط اجر العامل = الأجور ÷ عدد العاملين .

جدول ٢/٢ توزيعات القيمة المضافة

بيــــــان	١٩٨٦/٦/٣٠		١٩٨٧/٦/٣٠		١٩٨٨/٦/٣٠		مستهدف ٨٨/٨٧		معـــدل التطـــور	
	القيمة	٪	القيمة	٪	القيمة	٪	القيمة	٪	عن فعلي ٨٧/٦/٣٠	عن مستهدف ٨٨/٨٧
١ ـ أجــــــور										
٢ ـ إيجارات فعلية										
٣ ـ فوائد فعلية										
٤ ـ الفروق المحسوبة										
٥ ـ فروق التقييم في المخزون										
٦ ـ فائض العمليات الجارية										
القيمة المضافة الصافية										
يضـــــاف :										
الإهلاكـــــــات										
القيمة المضافة الاجمالية										

جدول ٢/٣ تطور المخزون السلعي ومكوناته

بيـــــان (مكونات المخزون)	١٩٨٦/٨٥		١٩٨٧/٨٦		١٩٨٨/٨٧		معـــدل التطور ٪
	القيمة	٪	القيمة	٪	القيمة	٪	
١ ـ مستلزمات سلعية :							
أ ـ خامات							
ب ـ مستلزمات أخرى (*)							
٢ ـ إنتاج غير تام							
٣ ـ إنتاج تام .							
٤ ـ بضائع لدى الغير							
٥ ـ بضائع بغرض البيع							
٦ ـ اعتمادات مستندية							
		١٠٠		١٠٠		١٠٠	

(*) المستلزمات الأخرى عبارة عن الوقود ، وقطع الغيار والمهمات ، ومواد التعبئة والتغليف ، والمخلفات .

جدول ٢/٤ فترة كفاية المخزون (تراكم المخزون السلعي)

بيـــــــان	١٩٨٦/٨٥	١٩٨٧/٨٦	١٩٨٨/٨٧
فترة كفاية المخزون من الإنتاج التام بالشهر (*) فترة كفاية المخزون من الخامات بالشهر (**)			

(*) متوسط مبيعات شهر واحد = المبيعات خلال العام ÷ ١٢ شهراً
فترة كفاية المخزون من الإنتاج التام بالشهر = مخزون إنتاج تام بسعر البيع ÷ متوسط مبيعات شهر واحد .
(**) متوسط خامات شهر واحد = متوسط المستخدم من الخامات سنوياً ÷ ١٢ شهراً
فترة كفاية المخزون من الخامات بالشهر = مخزون الخامات ÷ متوسط خامات شهر واحد .

جدول ٢/٥ تطور المديونيات لدى الغير ومؤشرات الائتمان والتحصيل

بيـــــــان (مكونات المديونيات)	١٩٨٦/٨٥		١٩٨٧/٨٦		١٩٨٨/٨٧		معدل التطور
	القيمة	٪	القيمة	٪	القيمة	٪	٪
١ ـ العمـــلاء ٢ ـ أوراق القبض ٣ ـ حسابات مدينة أخرى							
إجمالي الذمم		١٠٠		١٠٠		١٠٠	
المؤشـــرات : ١ ـ نسبة العملاء وأوراق القبض إلى المبيعات ٢ ـ نسبة الذمم إلى إجمالي الأموال المستثمرة (بدون عجز مرحل) ٣ ـ متوسط فترة التحصيل باليوم (*)							

(*) متوسط فترة التحصيل = معدل دوران الذمم × ٣٦٠ يوماً
= (متوسط ارصدة الذمم ÷ المبيعات) × ٣٦٠ يوماً

الجزء الثالث
أعباء التمويل ومخاطره

جدول ٣/١. مؤشرات أعباء التمويل

جدول ٣/٢. تحليل هيكل التمويل

جدول ١/٣ ـ مؤشـــرات اعبـــاء التمويــــل

بيـــــــــــان	١٩٨٦/٨٥	١٩٨٧/٨٦	١٩٨٨/٨٧
١ ـ نسبة الأموال المقترضة بدون فوائد إلى إجمالي الأموال المقترضة ٢ ـ نسبة الأموال المقترضة إلى الأموال المملوكة ٣ ـ معدل تكلفة الاقتراض ٤ ـ معامل تغطية الفوائد ٥ ـ نسبة أعباء خدمة الديون إلى إجمالي الفائض .			

جدول ٢/٣ تحليـــــل هيكـــل التمويـــــل

بيـــــــــــان	١٩٨٦/٦/٣٠		١٩٨٧/٦/٣٠		١٩٨٨/٦/٣٠		معـــدل التطور
	القيمة	٪	القيمة	٪	القيمة	٪	٪
راس المـــــال + الاحتياطيات + ارباح / خسائر مرحلة							
صافي حقوق الملكية + مخصصات الإهلاك + مخصصات أخرى							
جملة التمويل الذاتي + قروض (محلية واجنبية) طويلة الأجل							
جملة الموارد طويلة الأجل + قروض قصيرة الأجل + بنوك دائن + دائنون وحسابات دائنة							
جملة التمويل المتاح(*)		١٠٠		١٠٠		١٠٠	

(*) جملة التمويل المتاح = جملة التمويل الذاتي + الاموال المقترضة بفوائد وبدون فوائد .

المحاسبة

تكلفة حقوق الملكية في شركات المساهمة بهدف تحييد الهيكل التمويلى

تمهيد :

يتفق كتاب الفكر المحاسبي على قبول المعالجة المحاسبية للفوائد على الأموال المقترضة في شركات المساهمة ، سواء من حيث كونها تمثل تكلفة الحصول على هذا المصدر من الأموال ، أو باعتبارها من عناصر تكاليف حيازة الأصول ، أو للاعتبارين معاً[١] ، كما تقر الأعراف المحاسبية ـ من ناحية أخرى ـ احتساب فائدة على الأموال المملوكة لأصحاب المشروع في حالة المحاسبة في شركات الأشخاص[٢] ، سواء من زاوية تعبيرها عن عائد التنظيم ، أو باعتبارها نوع من الأرباح الدنيا الواجبة الأداء لأصحاب المنشأة بغض النظر عن نتيجة أعماله .

وبالرغم من ذلك نجد أن القوائم المالية في ظل القواعد العرفية للمحاسبة ، قد خلت من الإشارة إلى تكلفة حقوق الملكية في شركات المساهمة[٣] ، بل إنها لم تدخلها في اعتبارها بالمرة ، حيث تتجاهل الإجراءات المحاسبية السائدة الآن هذه الفكرة ، الأمر الذي ينتج عنه إهدار مبدأ التوحيد في القياس المحاسبي ، وبالتالي مبدأ القابلية للمقارنة السليمة ، هذا فضلاً عن تباعد القواعد الخاصة بمعالجة الفوائد في المحاسبة المالية عن المفاهيم الاقتصادية لها .

ويتردد سؤال الآن في الأوساط المحاسبية عما إذا كان هناك سبيل لابتكار نوع من المحاسبة عن تكلفة حقوق الملكية في شركات المساهمة ، حتى يمكن توفير بيانات محاسبية أكثر ملاءمة عن التكلفة الحقيقية للأصول التي تبنيها المنشأة بنفسها بالمقارنة بالأصول الشبيهة التي تشتريها من مورد خارجي ـ خاصة في ظل فلسفة رسملة فوائد الأموال المقترضة على قيمة الأصول في فترة ماقبل التشغيل التي تجد قبولاً في الفترة الأخيرة بين الأوساط المحاسبية ـ من ناحية ، وللاستفادة من المفهوم الاقتصادى لتكلفة الفرصة البديلة بالنسبة للمساهمين ، من ناحية أخرى ، وخاصة لو كان المنظور الخاص لهذه الفوائد يتمثل في كونها تكلفة الحصول على هذا المصدر من الأموال ؟

وإزاء ذلك يقدم هذا البحث الأسلوب المقترح للمحاسبة عن تكلفة حقوق الملكية في شركات المساهمة ، بهدف تحييد الهيكل التمويلي للوحدات الاقتصادية ، وإجراء المقارنات بين نتائج النشاط الجاري للمشروعات المتماثلة على أساس موضوعي ، وإذا كان هذا الهدف يكاد يتفق مع المنهج الذي يتبعه النظام المحاسبي الموحد في مصر ، عند احتسابه لفرق الفوائد المحسوبة ، إلا أنه يختلف عنه من حيث الجوهر ، نظراً لعدم اقتصاره على تسجيل ذلك بقيود محاسبية متقابلة لا تؤثر من الناحية الديناميكية على القوائم المالية .

فيقوم المدخل المقترح على إيجاد المعدل الملائم لاحتساب الفائدة على حقوق الملكية ، بالأخذ في الاعتبار مفهوم تكلفة الفرصة البديلة للأموال المستثمرة ، ومن ثم استخدام فكرة حساب مجمع الفوائد على الأموال المملوكة والمقترضة في المعالجة المحاسبية التي يمكن أن تتكيف مع ما هو متبع محاسبياً الآن وينطبق فقط على فوائد الأموال المقترضة وبذلك يكون له بعض التأثيرات على القوائم المالية التقليدية لناحية الأحسن ، هذا مع مراعاة الوعاء الضريبي في المنشأة .

ومن هنا يتعرض الباحث في هذه

محروس شادى ، محاسبة شركات الأشخاص مكتبة عين شمس ١٩٧٤ ، ص : ٤٠ ـ ٤٨ .

١ . إبراهيم على عشماوي ، دراسات في محاسبة الشركات ، بدون ناشر ، ١٩٦٩ ، ص : ٤٠ ـ ٤٨ .

(٣) يقصد الباحث بحقوق الملكية في هذا البحث حقوق أصحاب المنشأة وهي تتمثل في رأس المال المدفوع ، والاحتياطيات ، والأرباح المحتجزة .

الدراسة بالمناقشة والإيضاح والتحليل للنقاط التالية :

(أولاً) مفهوم الفائدة على حقوق الملكية في ضوء التفسير الاقتصادي للأرباح .

(ثانياً) مبررات احتساب فائدة على حقوق الملكية .

(ثالثاً) الأساس المقترح لقياس التكلفة على حقوق الملكية .

(رابعاً) المعالجة المحاسبية المقترحة لتكلفة حقوق الملكية .

(خامساً) التأثيرات المحتملة على القوائم المالية والوعاء الضريبي .

(سادساً) خلاصة البحث والتوصيات .

أولاً - مفهوم الفائدة على حقوق الملكية في ضوء التفسير الاقتصادي للأرباح :

يذهب الاقتصاديون في تفسيرهم لظاهرة الربح في مشروعات الأعمال ، إلا أنها عبارة عن مدى التحسن الذي يطرأ على المشروع في نهاية الفترة المالية مقارنة ببدايتها (٤) ويظهر في تفسيرهم بشكل واضح ذلك التمييز بين الجزء من الأرباح الذي يجب أن - يحصل عليه المنظم (أو المنظمون) سواء مقابل الجهود المبذولة في إدارة المشروع أو الاشراف عليه - كما هو الحال في شركات الأشخاص - أو باعتباره نوع من الأرباح الدنيا الواجبة الأداء لأصحاب المنشأة بغض النظر عن نتيجة النشاط ، طبقاً لمفهوم تكلفة الفرصة البديلة - كما في حالة شركات المساهمة - فيطلقون على هذا الجزء لفظ « الربح الأدنى » ، وبين تلك الجزء من الأرباح الذي يرمز إلى مقابل المخاطرة والتجديد والابتكار وهو ما يطلقون عليه لفظ « الربح البحت » (٥).

د. نبيل فهمي سلامة
المدرس بقسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة القناة

ويرى الباحث أن تطويع هذا المفهوم الاقتصادي لأرباح المشروعات للاستخدام المحاسبي أمر جائز ومقبول ، وفي هذه الحالة يمكن احتساب فائدة على حقوق الملكية في شركات المساهمة بجانب فائدة الأموال المقترضة ، كما هو الحال في شركات الأشخاص حيث تمثل تلك الفائدة المستحدثة والتي يمكن أن تعالج محاسبياً كنفقة من تكاليف الإنتاج يمكن رسملتها على أصول المشروع شأنها شأن الفائدة على الأموال المقترضة (٦) ، ذلك الجزء من الأرباح الذي يسمى « الربح الأدنى » .

وعلى ذلك فإن المحاسبة عن تكلفة حقوق الملكية في شركات المساهمة تمثل دعوى صريحة لتخصيص تكاليف لحقوق الملكية في المنشأة يمكن أن تستقطع من الربح المحاسبي (الربح البحت) سواء تحقق أم لا ، كما هو الحال بالنسبة لسائر تكاليف الإنتاج الأخرى المتفق عليها بين المحاسبين ، أو هي بعبارة أخرى اتجاه لاحتساب فائدة على استثمارات المساهمين في شركات المساهمة بغض النظر عن نتيجة النشاط كما في حالة الجزء المقترض من رأس المال .

وإذا كان هذا الاتجاه - من وجهة نظر الباحث - يتيح الفرصة للتمييز الواضح بين عائد المخاطرة والابتكار والتجديد في النشاط الاقتصادي ، وذلك العائد الاقتصادي لرأس المال المملوك المقابل لتكلفة الفرصة البديلة لحقوق الملكية ، إلا أنه يؤكد على توحيد فلسفة القياس المحاسبي والمقابلة بين الإيرادات والنفقات ، وهو ما يعمل على تأصيل مبدأ التوحيد والتماثل في المحاسبة المالية لأغراض عملية إجراء المقارنات السليمة .

ومن حيث مدى مسايرة هذا المفهوم للفقه المحاسبي ، يمكن القول بأنه يتفق بلا شك وكثير من فروض ومبادىء النظرية المحاسبية ، فعلى سبيل المثال إذا نظرنا إلى فرض الشخصية المستقلة : الذي بموجبه تعتبر شخصية المنشأة مستقلة تماماً عن شخصية أصحابها ، نجد أن حقوق الملكية يمكن اعتبارها بمثابة دين على المشروع ذاته ، بصفته يتمتع بذمة مالية مستقلة عن الذمة المالية لملاكه ، حتى أن المشروع الضريبي اعترف بذلك عندما اعتبر ضريبة التوزيعات عدم ازدواج ضريبي(٧) ، وبذا لابد من احتساب فوائد على مثل هذه الديون - إذا صح التعبير - لتتحملها المنشاة كتكلفة للأموال المملوكة ، شأنها في ذلك شأن الأموال المقترضة من الغير .

وكمثال آخر في نفس المجال ، إذا اخذنا مبدأ المقابلة السليمة بين النفقات والايرادات ، لوجدنا أن الأموال المملوكة تساهم متحدة مع الأموال المقترضة في تحقيق ايرادات الفترة المالية ، ويعتبر تحميل نفقات الفترة بتكلفة الأموال المقترضة دون تحميلها بتكلفة الأموال المملوكة أمر يخل بهذا المبدأ المحاسبي ، على خلاف لو تمت المقابلة مع مجمل التكلفة لنوعي الأموال المستخدمة في المنشاة ، لكان الأمر أقرب إلى القبول المنطقي أكثر من غيره .

ونخلص من ذلك إلى أنه يمكن تطويع

(٤) Sir John R. Hicks, Value and Capital, Oxford: The Clarendon Press, 1962, P.176.

(٥) د . علي لطفي ، مقدمة في علم الاقتصاد ، بدون ناشر ، ١٩٦٨ ، ص : ٥٠٠ - ٥٠٨ .

(٦) James E.Sueflew, **Public Utility Accounting** , Institute of Public Utilities, Michigan State University, 1973, P.180.

(٧) د . محمد نصر الهواري ، دراسات في المراجعة مع عرض لبعض جوانب النظرية المحاسبية (الجزء الأول) ، مكتبة غريب بالفجالة ، ١٩٧٧ ، ص : ٢١ .

المحاسبة عن تكلفة حقوق الملكية فى شركات المساهمة

التفسير الاقتصادي لأرباح المشروعات في توضيح مفهوم الفائدة على الأموال المملوكة في شركات المساهمة ، وصولاً للمعنى الشامل لمجمل الفوائد على أموال المشروع ، الذي يتم التعامل معه محاسبياً .

ثانياً ـ مبررات احتساب فائدة على حقوق الملكية :

إن الدعوة للمحاسبة عن تكلفة حقوق الملكية في شركات المساهمة ، وما تنطوي عليه من ضرورة احتساب فائدة على الأموال المملوكة ، أمر له مبرراته وأسانيده العلمية ، التي لا يمكن تجاهلها ، سواء بالنسبة لحقل المحاسبة بصفة عامة أو بالنسبة لبعض مشاكل قطاع الأعمال ووحداته الاقتصادية في مصر .

فبالنسبة لحقل المحاسبة ، فإن هذا الأسلوب يجعل قواعد المحاسبة المالية المتعلقة بمعالجة الفوائد تتفق والمفاهيم الاقتصادية ، وعلى الأخص ما يتعلق بتكلفة الفرصة البديلة للأموال المستثمرة . ومن ناحية أخرى يساهم في تقييم الأداء وإجراء المقارنات ـ بين نتائج النشاط الجاري للوحدات المتماثلة على أساس موضوعي ، فاحتساب فائدة على حقوق الملكية يؤدي إلى تحييد الهيكل التمويلي في الوحدات الاقتصادية .

فبفرض قيام مشروعين للأعمال لهما نفس الخصائص والظروف المحيطة ، بامتلاك أصل ما في تاريخ محدد ، وقام كل مشروع بدفع نفس القيمة للمورد ولكن مع اختلاف طريقة تمويل كل منهما ، حيث كان أحدهما باستخدام الأموال المملوكة ، والثاني باستخدام ـ الأموال المقترضة ، فلا يجب بطبيعة الحال أن يظهر الأصلين في ميزانيتي المشروعين كل بقيمة تختلف عن الآخر ، بسبب الاختلاف في وسيلة تمويل كل منهما ، وخاصة في حالة اتباع أسلوب رسملة فوائد الأموال المقترضة على الأصول في فترة ما قبل التشغيل ، والذي أقره المجلس الأمريكي لمعايير المحاسبة المالية (FASB) عام ١٩٧٩(٨) .

أما على النطاق المحلي ، فما من أحد لا يعرف تلك المشكلة المالية التي تشغل بال إدارة أي وحدة اقتصادية عامة في مصر ، والتي تتمثل في ظاهرة الدائنية الكبيرة التي تكاد تفوق حجم الأموال المملوكة بها ، وبالتالي أحجام رءوس الأموال عن الاستثمار في هذه المشروعات ، الأمر الذي ينعكس على القيمة السوقية لأسهمها في سوق المال ، ويرجع ذلك من بين ما يرجع إلى ضعف العائد على الأموال المستثمرة في هذه الوحدات أو انعدامه نهائياً في بعض الأحوال (٩).

والأمر الجدير بالدراسة والاهتمام أن صورة القوائم المالية الختامية سوف تتجه إلى الأحسن في حالة تطبيق نظام المحاسبة عن تكلفة حقوق الملكية ، لما في ذلك من تشجيع للمستثمرين طبقاً لمفهوم تكلفة الفرصة البديلة بالنسبة للأموال المقترضة .

ومن ناحية أخرى ، فإن استخدام فكرة المحاسبة عن تكلفة حقوق الملكية مع المحاسبة عن تكلفة الأموال المقترضة ـ كفوائد مجمعة ـ مطبق منذ زمن على شركات الغاز والكهرباء في الولايات المتحدت الأمريكية ، ولم نسمع عن اية مشاكل تدعو إلى رفض هذا الأسلوب في الاستخدام(١٠).

ثالثاً ـ الأساس المقترح لقياس التكلفة على حقوق الملكية :

إن المحاسبة عن تكلفة حقوق الملكية في شركات المساهمة يجب أن تمتد لتشمل مشكلة قياس هذه التكلفة (أي معدل الفائدة المستخدم) ، بالإضافة إلى المعالجة المحاسبية عنها . ولذا يقتصر الباحث في هذا البند على الشق الأول منهما ، على أن يناقش الشق الثاني من المشكلة في البند التالي مباشرة .

فما من شك في أن في الوقت الذي لا تشكل فيه تكلفة الأموال المقترضة (أي معدل الفائدة على الأموال المقترضة) ثمة مشكلة أو صعوبة ، تثير تكلفة الأموال المملوكة كثير من الجدل والحوار العلمي ، بصورة تتطلب ضرورة حسمها والتصدي لها بشيء من العدل واليقين منذ البداية ، حتى لا تواجه بها إدارة أي مشروع عند التطبيق العملي . وتتلخص المشكلة هنا في كيفية اختيار المعدل المناسب والملائم لاحتساب الفائدة على حقوق الملكية ، وفي نفس الوقت يتمتع بقدر كاف من

---

(٨) Financial Accounting Standards Statement No. 34, **Capitalization of Interest Cost**, Stamford, Conn: FASB, October 1979.

(٩) فعلى سبيل المثال : إذا نظرنا إلى بيانات القوائم المالية المنشورة لشركة الحديد والصلب المصرية (باعتبارها من كبرى شركات الصناعات المعدنية في مصر) على مدى السنوات الأربع الأخيرة (من عام ١٩٨٤ حتى ١٩٨٧) ، لوجدنا انها تعكس مايلي :

ـ أن اجمالي الأموال المقترضة يتزايد عاما بعد عام حيث بلغ في هذه السنوات على التوالي ٢٠٦,٠٦٨,٠٠٠ ، ٢٤٦,٤٩٠,٠٠٠ ، ٣٢٩,١٥٦,٠٠٠ ، ٤٩١,٦٢٧,٠٠٠ جنيه .

ـ إن حجم الأموال المملوكة تزايد خلال هذه الفترة زيادة طفيفة حيث بلغ على التوالي : ٥٠٠,٠٠٠,٠٠٠ ، ٥٠٠,٠٠٠,٠٠٠ ، ٥٣٧,٢٨١,٠٠٠ ، ٥٤٠,٢٨٠,٠٠٠ جنيه .

ـ إنه في الوقت الذي زادت فيه الأموال المقترضة بنسبة تصل إلى ٢٣٩ ٪ ، لم تزد الأموال المملوكة سوى بنسبة ٧,٤ ٪ فقط .

ـ إن العجز المرحل سنويا يبلغ على التوالي : ٨٠,٠٨٧,٠٠ ، ٧٣,٧٥٩,٠٠٠ ، ٦٩,٥٧٧.٠٠٠ ، ٦١,٢٣٩,٠٠ جنيه .

(١٠) E.S.Hendrikson, **Accounting Theory**, Rev. ed., Richard D.Irwin, Homewood, Ill., 1970, P.373.

الموضوعية حتى يلقى قبولاً عاما من ممارسي المهنة .

فهناك اتجاه يرى بأن تعامل الفائدة على الأموال المملوكة معاملة نظيرتها في نفس المشروع بالنسبة للأموال المقترضة ، وذلك من منطلق المعاملة بالمثل لاجمالي الاموال في المنشأة الواحدة . وهناك اتجاه آخر يرى احتساب معدل الفائدة على الأموال المملوكة على أساس المعدل السائد في سوق المال للفوائد على القروض والسندات في ذلك الوقت ومعنى ذلك أن يكون المعدل قابلا للتغيير خلال الفترة المالية محل المحاسبة[١١].

وإزاء هذه المشكلة يرى الباحث أن فرض المساواة بين نوعي الأموال المستخدمة في المشروع الواحد - مملوكة ومقترضة - في المعاملة من حيث معدل الفوائد ، من شأنه ان يؤدي إلى اضرار في غير صالح المنشأة ، من أهمها تحول معظم المساهمين إلى مقرضين ، نظراً لأفضلية الإقراض في هذه الحالة عن المساهمة ، حيث إن السهم يمثل حصة في رأس المال لا تسترد قيمته بعد فترة معينة ، بل ويمكن أن يكون معرضاً للخسارة عند البيع ، أو التنازل عنه ، نظراً لأنه يبقى طوال فترة بقاء الشركة المصدرة له ، وذلك على خلاف القرض .

ومن ناحية أخرى ، إذا نقص معدل الفائدة على الأموال المملوكة عن المعدل السائد على المدخرات في البنوك التجارية ، يؤدي بالمساهم إلى الدخول في تطبيق مفهوم تكلفة الفرصة البديلة ، والتي قد تكون نتيجته في غير صالح الاستثمار في مشروعات الاعمال - كما هو الحال بالنسبة للمثال السابق الاشارة إليه عن شركة الحديد والصلب المصرية .

وعلى ذلك يقترح الباحث ان يكون الأساس الذي ينبني عليه معدل قياس تكلفة حقوق الملكية في شركات المساهمة ، هو نفس المعدل السائد في السوق على المدخرات ، وليس المعدل السائد للفائدة على القروض والسندات ، أو معدل الفائدة على الأموال المقترضة في ذات المشروع ، وذلك للأسباب التالية :

(أ) لأن المعدل السائد على المدخرات في البنوك التجارية يكاد يتصف بالثبات النسبي ، من ناحية ، وبالموضوعية في القياس من ناحية أخرى .

(ب) لأن المعدل السائد على المدخرات في البنوك التجارية يساعد على إمكانية المقارنة السليمة بين المشروعات ، على خلاف معدل الفائدة على الأموال المقترضة الذي قد يختلف من مشروع إلى آخر ، وكذلك المعدل السائد للفائدة على القروض والسندات ، الذي يمكن أن يتغير صعوداً وهبوطاً من فترة لأخرى .

(جـ) تجنب تعريض المساهم للإجحاف عندما تكون نتيجة النشاط خسارة ، وخاصة إذا ما طبق مفهوم تكلفة الفرصة البديلة مع الإيداع في البنوك .

(د) تشجيع المستثمر على المساهمة في مشروعات الاعمال ، بصورة تعود على المجتمع ككل بالنفع والرخاء الاقتصادي ، فتتحول الأموال من حالة السكون إلى حالة الديناميكية الاقتصادية .

رابعاً - المعالجة المحاسبية لتكلفة حقوق الملكية .

تمثل المعالجة المحاسبية لتكلفة حقوق الملكية في شركات المساهمة الشق الثاني من مشكلة المحاسبة عن هذه التكلفة ، كما ذكر الباحث فيما تقدم ، ويحاول الباحث ساعياً ان يجعلها تتفق والأسلوب المستخدم في معالجة الفوائد على الأموال المقترضة . ومن هنا وجب التعرض بإيجاز لأهم الأساليب السائدة في الفكر المحاسبي لمعالجة تكلفة الأموال المقترضة ، وهي تتلخص في الآتي :

١ - معالجة فوائد الأموال المقترضة كمصرف إيرادي على الدوام :

فينظر إلى هذه الفوائد باعتبارها تكلفة زمنية يجب أن تحمل على حساب الأرباح والخسائر كمصروف إيرادي خلال فترة استحقاقه ، وذلك تمشيا مع مبدأ الاستحقاق في المحاسبة المالية ، وهو عادة ما يتبع في المشروعات الفردية وشركات الاشخاص صغيرة الحجم .

٢ - معالجة الفوائد باعتبارها عبئا تمويليا لا علاقة له بشراء الأصول :

حيث يتم التمييز في المعالجة المحاسبية بين مرحلة ما قبل التشغيل ومرحلة ما بعد التشغيل للاصول ، فتعالج الفوائد في الحالة الأولى كمصروف رأسمالي يحمل على حساب النفقات الإيرادية المؤجلة ، وفي الحالة الثانية تعالج كمصروف إيرادي يحمل على حساب الأرباح والخسائر قبل الوصول إلى نتيجة النشاط .

ومن الجدير بالذكر أن هذه المعالجة المحاسبية للفوائد على الأموال المقترضة يأخذ بها النظام المحاسبي الموحد في مصر ، حيث يعتبرها عبئاً تمويلياً لا علاقة له بعملية شراء الأصول الثابتة ، ومعنى ذلك عدم توقف تكلفة الأصول على السياسة التمويلية التي تتبعها الوحدة الاقتصادية إزاء اقتنائه[١٢] كما يأخذ بهذا الأسلوب ايضاً في المعالجة المحاسبية لتكلفة الأموال المقترضة معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز[١٣].



---

(١١) Ahmed Belkaoui, **Accounting Theory,** Harcourt Broce Jovanovich, Inc., (New York, London, Sydney, Toronto), 1981, Pp. 259 - 260.

(١٢) د . علي محروس شادي ، النظام المحاسبي الموحد (تاصيل علمي - تطبيق عملي) ، مكتبة غريب بالفجالة ، ١٩٧٧ ، ص : ١٧٢ .

(١٣) د . فؤاد محمد الليثي ، مرجع سابق ، ص : ٢٥٨ .

المحاسبة عن تكلفة حقوق الملكية فى شركات المساهمة

٣ ـ معالجة فوائد الأموال المقترضة بالرسملة على حسابات الأصول قبل التشغيل :

حيث يقتضى هذا الأسلوب في المعالجة المحاسبية رسملة الفائدة على الأموال المقترضة على حسابات الأصول الثابتة في فترة ما قبل التشغيل ، أي باعتبار هذه الفوائد بمثابة تكاليف مرتبطة بحيازة الأصول التي تم شراؤها ، ثم باعتبارها كمصروف إيرادي بعد ان يكون الأصل اصبح جاهزاً للاستخدام في المنشأة . وإذا كان البعض يعتبر هذا الأسلوب حديثاً في الفكر المحاسبي والتطبيق العملي له ، إلا أن جذوره تمتد إلى رواد المحاسبة الأوائل (باتون وليتلتون) حين صاغا أسس النظرية المحاسبية في بداية الأربعينات من هذا القرن[١٤]، هذا وقد أقر ذلك الأسلوب في المعالجة المحاسبية المجلس الأمريكي لمعايير المحاسبة المالية (FASB) في القاعدة المحاسبية رقم (٣٤) الصادرة عنه في أكتوبر عام ١٩٧٩ ، وإن كان هناك عدد من الباحثين حتى الآن يعتبرونه مثار جدل ونقاش[١٥].

وإذا انتقلنا للمعالجة المحاسبية لتكلفة حقوق الملكية ، فلابد أن نعرض للمحاولة الرائدة في هذا المضمار ، والتي ترجع لأوائل السبعينيات للباحث "Anthony" ، والتي من شأنها ان تؤدي إلى حدوث تغيرات جذرية ومترابطة في الإجراءات المحاسبية المعمول بها[١٦] حيث انتقد هذا الباحث بشدة سلوك المحاسبين الذين اعتادوا على معالجة الفوائد على الأموال المقترضة كتكلفة زمنية بدون أي اعتبار أو تحميل لتكلفة استخدام حقوق الملكية ، واقترح بناء على ذلك أن تكون الفائدة مشتملة على كل من الأموال المقترضة وكذلك حقوق الملكية ، لجعل الحسابات والقوائم المالية الختامية ذات فائدة اكبر لإدارة المشروع .

وبذلك يرى تحميل التكلفة الخاصة باستخدام حقوق الملكية على البضاعة التامة وبالتالي على تكلفة البضاعة المباعة ، شأنها في ذلك شأن باقي عناصر التكاليف الأخرى من خامات وعمل ومصاريف إضافية محملة[١٧]، ومن هنا يقترح ضرورة تكوين حساب خاص لمجمع الفوائد ، بمفهومها الشامل ـ فائدة الأموال المقترضة وفائدة حقوق الملكية ـ وذلك على غرار حساب أعباء التكاليف الإضافية المحملة ، وعلى أن يتم تحميل حساب مجمع الفوائد على حسابات : تكلفة البضاعة المباعة والبضاعة التامة ومبان وتركيبات آلات المصنع وأخيراً المصاريف العامة ، ولذا يصور هذا الحساب كمايلي :

ويؤدي استخدام هذا الأسلوب إلى اربعة آثار على القوائم المالية بصفة عامة هي :

١ ـ زيادة تكلفة البضاعة المباعة بمبلغ الفائدة على حقوق الملكية المضاف أو المحمل على تكلفة البضاعة المباعة .

٢ ـ زيادة مبلغ بضاعة آخر المدة والمباني وآلات المصنع وبعض الأصول الثابتة الأخرى بمقدار الفائدة المضافة إلى تكلفة الأصل .

٣ ـ تخفيض صافي ربح الفترة بمبلغ الفائدة المضاف للتكاليف الزمنية للفترة .

٤ ـ زيادة الأرباح المحتجزة بمبلغ الفائدة على حقوق الملكية .

ويقدم نفس الباحث مثالاً رقمياً يؤكد به اهمية هذا المدخل المحاسبي[١٨]، حيث يتصور وجود شركة صناعية لا تقوم ببيع منتجاتها إلا بعد العام الخامس من الإنتاج ، فإذا كان رأس مالها المفترض عبارة عن عشرة آلاف دولار بفائدة ٥٪ سنوياً وحقوق الملكية أيضاً عشرة آلاف دولار ، ففي حالة الممارسة التقليدية للمحاسبة المالية يمكن تصوير قوائم الدخل والمركز المالي لهذه الشركة كما في الشكلين (١ ، ٢).

حـ / مجمع فوائد الأموال

××	حـ / الفائدة على الأموال المقترضة	×	حـ/تكلفة البضاعة المباعة .
××	حـ / الفائدة على حقوق الملكية .	×	حـ/بضاعة آخر المدة .
		×	حـ/مباني وآلات المصنع .
		×	حـ/المصاريف العامة .
××		××	

(١٤) W.A.Paton & A.C.Littleton, **An Introdution ti Corporate Accounting Standards**, American Accounting Association, Monograph No. 3 (AAA), 1940, Pp. 32 - 43.

(١٥) P.E.Meyer, **Applied Accounting Theory, A Financial Perspective**, Richard D.Irwin, Inc., Illineis, 1980, Pp. 141 - 142 .

(١٦) D.W.Young, Accounting for the Cost of Interest : Implications for the Timber Industry, **The Accounting Review**, October 1976, P.788.

(١٧) R.N.Anthony, Accounting for the Cost of Equity, **Harvard business Review**, November / December, 1973, Pp. 88 - 102.

(١٨) Ahmed Belkaoui, Op. Cit. Pp. 260 - 261 .

شكل رقم (١)
قوائم الدخل للشركة في حالة الممارسة التقليدية للمحاسبة المالية

	كل عام من السنة الأولى حتى الرابعة (بالدولار)	العام الخامس (بالدولار)
المبيعات	—	١٠٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	—	٥٠٠٠
الربح الحدى	—	٥٠٠٠
الفائدة على رأس المال المقترض	(٥٠٠)	٥٠٠
صافي الدخل (الخسارة)	(٥٠٠)	٤٥٠٠

شكل رقم (٢)
قائمة المركز المالي لنفس الشركة في حالة الممارسة التقليدية للمحاسبة المالية

(الأرقام بالدولار)

البيان	السنوات					
	الأساس	الأولى	الثانية	الثالثة	الرابعة	الخامسة
النقدية	١٥٠٠٠	١٤٥٠٠	١٤٠٠٠	١٣٥٠٠	١٣٠٠٠	٢٢٥٠٠
المخزون	٥٠٠٠	٥٠٠٠	٥٠٠٠	٥٠٠٠	٥٠٠٠	—
اجمالي الأصول	٢٠٠٠٠	١٩٥٠٠	١٩٠٠٠	١٨٥٠٠	١٨٠٠٠	٢٢٥٠٠
المال المقترض	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
حقوق الملكية	١٠٠٠٠	٩٥٠٠	٩٠٠٠	٨٥٠٠	٨٠٠٠	١٢٥٠٠
اجمالي الأصول	٢٠٠٠٠	١٩٥٠٠	١٩٠٠٠	١٨٥٠٠	١٨٠٠٠	٢٢٥٠٠

ومن الشكلين السابقين يتضح أن الشركة المذكورة تحقق خسائر كل عام بمقدار ٥٠٠ دولار خلال الأربعة الأعوام الأولى تؤدي إلى تآكل الأموال المملوكة ، بينما في العام الخامس تحقق فائضاً يضاف إلى حقوق الملكية .

بينما في حالة ما إذا قامت الشركة باحتساب فوائد على حقوق الملكية بمعدل ١٠٪ على سبيل المثال ، فإن الأمر سيختلف إلى الأحسن حيث إنه لن يتآكل رأس المال المملوك كما سبق وأوضحنا في الشكلين السابقين[١٩]. بل على العكس فإن حقوق الملكية ستتجه إلى الزيادة كل عام ، ويتضح ذلك من الشكلين أرقام (٣ ، ٤) :

وأهم ما يلاحظ فى القوائم السابقة ، شكلى « ٣ ، ٤ » هو اتباع نظام للمحاسبة عن تكلفة حقوق الملكية ـ كما يتصوره ذلك الباحث ـ يقوم على تحميل حساب مجمع الفوائد المالية على حساب تكلفة البضاعة المباعة فى حالة بيعها ، وتحميله على حساب المخزون من بضاعة آخر المدة فى حالة عدم البيع ، ومن هنا اشار رقم المخزون فى المثال السابق « شكل رقم ٤ » إلى زيادة كل عام بمقدرا الـ ١٠٪ وهى الفائدة على حقوق الملكية فضلا عن مبلغ الـ ٥٠٠ دولار وهى الفائدة على الأموال المقترضة « وهما معا يكونا رصيد حساب مجمع الفوائد المالية » ، كما يشير رقم تكلفة البضاعة المباعة فى العام الخامس إلى :

١١٦٤١ « دولار » مخزون العام الرابع ، يضاف إليه :

١٤٦٤,١ « دولار » ١٠٪ فوائد على حقوق الملكية فى العام الرابع ، يضاف إليه :

٥٠٠ « دولار » مقدار الفوائد على الأموال المقترضة السنوية .

١٣٦٠٥,١ « دولار » .

أما عن رقم حقوق الملكية فهو يزداد كل عام بمقدار الـ ١٠٪ من رقم العام السابق له ، وهو المعدل المقترض كفائدة عليه فى بداية المثال .

ولاشك أن الأسلوب المتقدم فى المعالجة

شكل رقم (٣)

قوائم الدخل للشركة السابقة في حالة وجود نظام للمحاسبة عن تكلفة حقوق الملكية

	كل عام من السنة الأولى حتى الرابعة (بالدولار)	العام الخامس (بالدولار)
المبيعات	—	١٠٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	—	١٣٦٠٥,١
الربح الحدي وصافي الدخل	—	(٣٦٠٥,١)

شكل رقم (٤)

قائمة المركز المالي لنفس الشركة في حالة وجود نظام للمحاسبة عن تكلفة حقوق الملكية

(الأرقام بالدولار)

البيان	السنوات					
	الأساس	الأولى	الثانية	الثالثة	الرابعة	الخامسة
النقدية	١٥٠٠٠	١٤٥٠٠	١٤٠٠٠	١٣٥٠٠	١٣٠٠٠	٢٢٥٠٠
المخزون	٥٠٠٠	٦٥٠٠	٨١٠٠	٩٨١٠	١١٦٤١	—
اجمالي الأصول	٢٠٠٠٠	٢١٠٠٠	٢٢١٠٠	٢٣٣١٠	٢٤٦٤١	٢٢٥٠٠
المال المقترض	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
حقوق الملكية	١٠٠٠٠	١١٠٠٠	١٢١٠٠	١٣٣١٠	١٤٦٤١	١٢٥٠٠
اجمالي الأصول	٢٠٠٠٠	٢١٠٠٠	٢٢١٠٠	٢٣٣١٠	٢٤٦٤١	٢٢٥٠٠

(١٩) R.N.Anthony, **Accounting for the Cost of Interest**, Lixton Books (New York), 1975, P. 70.

المحاسبية عن تكلفة حقوق الملكية فى الشركات المساهمة بهذه الصورة ، يشوبه كثير من العيوب والانتقادات ، والتى يمكن أن تتلخص فى الآتى :

١ ـ إن تحميل تكلفة حقوق الملكية والأموال المقترضة ـ كمجمع الفوائد المالية ـ على تكلفة المنتج ، من شأنه أن ينقل العبء على المستهلك الذى لا دخل له فى هذه الزيادة ، بل هى صورة مقنعة لزيادة أسعار المنتج ، وهو الأمر الذى سبق وأن رفضه معهد المحاسبين الأمريكى عام ١٩٧١(٢٠)

٢ ـ إن تحميل مجمع الفوائد المالية السابق على حسابات الأصول ، من شأنه أن يجعل معدل العائد على الاستثمار الخاص بالمنشأة محل الدراسة مضللا ، فلا يمكن الاستناد إلى مفهوم تكلفة الفرصة البديلة لزيادة قيم الأصول (٢١)

٣ ـ إن رسملة الفائدة على حقوق الملكية قد توحى صوريا بزيادة فى الأرباح قد حققتها المنشأة ، ولكن فى حقيقة الأمر لا توجد لديها إيرادات حقيقية(٢٢)

وإزاء هذه الانتقادات ، يقدم الباحث الرد عليها ، وذلك من خلال ما قدمه ويقدمه من اقتراحات لتطوير أسلوب المحاسبة عن تكلفة حقوق الملكية فى شركات المساهمة فى هذا البحث ، فعن الاعتراض الثالث والأخير يكون الرد عليه باستخدام التفسير الاقتصادى لأرباح المشروعات لتبيان مفهوم الفائدة على حقوق الملكية ـ والسابق مناقشته تفصيلا فى البند الأول من هذا البحث .

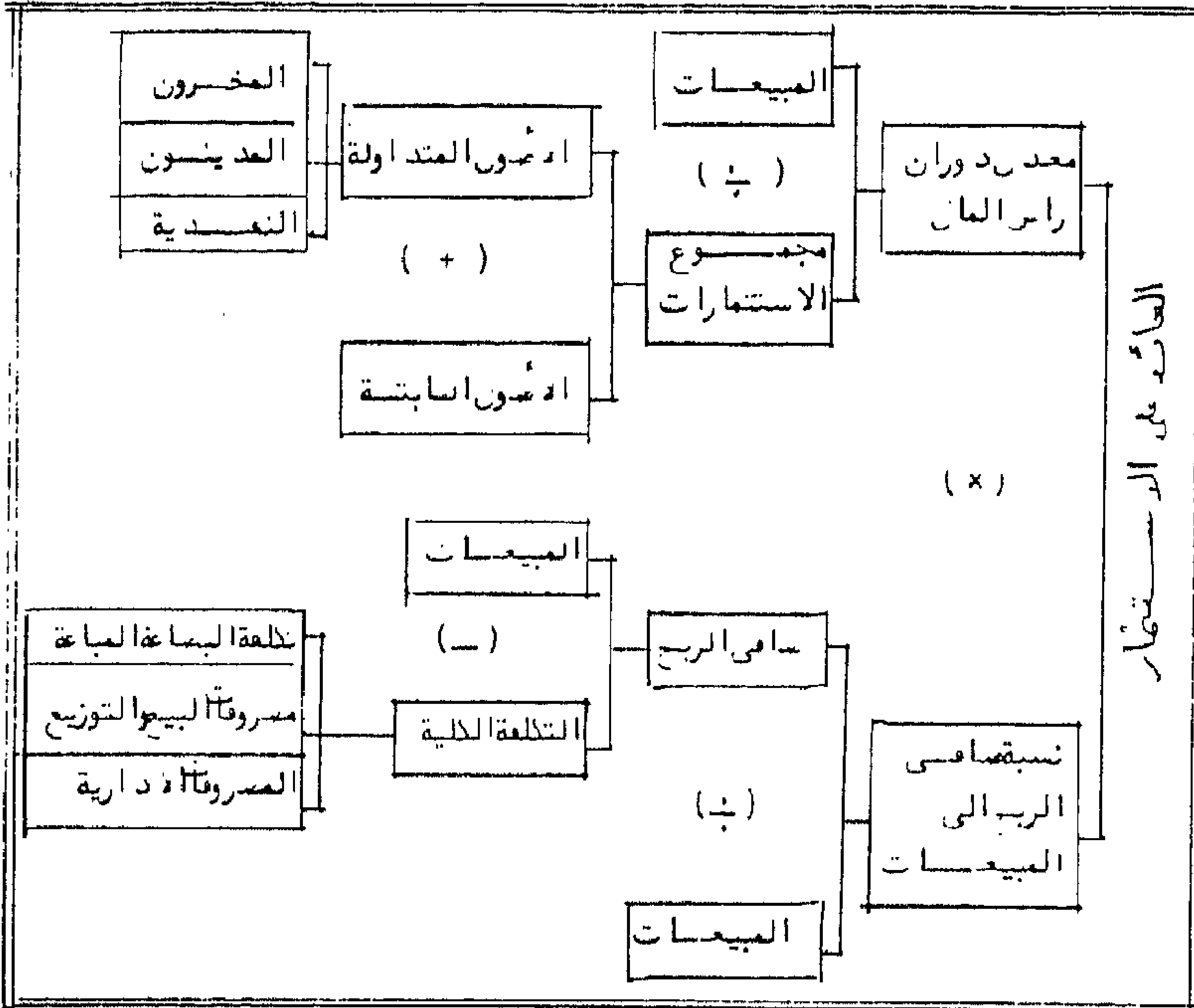
أما عن الاعتراض الثانى ، فقبل الرد عليه يرى الباحث ضرورة توضيح فكرة معدل العائد على الاستثمار بشىء من الإيجاز ، فهذا المعدل يحسب كما يلى(٢٣):

وعلى ذلك نجد أن تكلفة حقوق الملكية فى

العائد على الاستثمار =

$$\frac{\text{صافي الربح}}{\text{المبيعات}} \times \frac{\text{المبيعات}}{\text{الاستثمارات}}$$

وتكون العلاقة بين العوامل المؤثرة فى هذا المعدل متمثلة فى العلاقة بين الأرباح كنسبة إلى المبيعات ومعدل دوران رأس المال ، ويمكن توضيحها بالشكل التالى :



حد ذاتها لن تؤثر بمفردها على ذلك المعدل بالصورة القائمة التى يصورها صاحب هذا الاعتراض ، لأنه فى نفس الوقت يوافق على رسملة الفوائد على الأموال المقترضة ، مع أن كلاهما يؤثر على رقم الأصول الثابتة وهو أحد عناصر معدل العائد على الاستثمار ، ولذا فإن صحة هذا الاعتراض أن يوجه إلى موضوع رسملة الفوائد على الأموال بصفة عامة وليس لفكرة المحاسبة عن تكلفة حقوق الملكية فى حد ذاتها ، وهذا ما من شأنه أن يخرج عن نطاق الدراسة محل البحث .

أما عن الاعتراض الأول فيتفق معه الباحث ، ومن ثم يوصى بضرورة تعديل الأسلوب المتقدم فى المعالجة المحاسبية لتكلفة حقوق الملكية ، ليتلاءم مع توصية المجلس الأمريكى لمعايير المحاسبة المالية (FASB) رقم «٣٤» الصادرة فى أكتوبر عام ١٩٧٩ ، وهى تتعلق برسملة الفائدة على الأموال المقترضة كجزء من تكلفة الأصل إذا ما توافرت شروط معينة هى(٢٤):

(أ) أن تقوم المنشأة بانفاق المصروف الرأسمالي فعلاً على شراء الأصل أو جزء منه .

(ب) أن تكون الأعمال اللازمة لتجهيز الأصل للاستخدام مازالت في مرحلة التنفيذ .

(٢٠) Ahmed Belkaoui, Op. Cit., P.261.

(٢١) Thomas R.Dyckman, Long-Lived Assets, Wadsworth Publishing Co., Belmont Calif., 1965, P.32.

(٢٢) James E.Sueflow, Op. CIT., P.180.

(٢٣) د . محمد عباس حجازي ، المحاسبة الإدارية (مقدمة في المعلومات . التخطيط . اتخاذ القرارات . الرقابة) ، مكتبة التجارة والتعاون ، ١٩٧٧ ، ص : ٢٥٠ ـ ٢٥١ .

(٢٤) د . فؤاد محمد الليثي ، مرجع سابق ، ص : ٢٥٢ ـ ٢٥٧ .

المحاسبة عن تكلفة حقوق الملكية فى شركات المساهمة

(جـ) أن تتحمل المنشأة فعلاً بتكلفة الفائدة على القروض .

وللمنشأة أن تستمر في معالجة الفائدة على الأموال المقترضة كمصروف رأسمالي طالما توافرت هذه الشروط الثلاثة معاً ، وذلك حتى يصبح الأصل كاملاً وجاهزاً للاستخدام ، مع مراعاة أن ينطبق ذلك على الأصول التي يستلزم إعدادها فترة طويلة ، وعلى هذا يخرج من تلك النطاق حسابات المخزون وكافة الأصول النقدية .

ومن هذا المنطلق ، يرى الباحث تكوين حساب لمجمع فوائد الأموال المحتسبة بمفهومها الشامل (سواء بالنسبة للأموال المقترضة أو للأموال المملوكة) ، على أن يتم تحميل رصيد هذا الحساب في حالة شراء أو بناء أصل جديد على تكلفة هذا الأصل في فترة التجهيز والإعداد ، بشرط توافر الشروط السابق الاشارة إليها مقدماً مع إضافة مايلي :

١ ـ بالنسبة للاشتراط الثالث يضاف له الفائدة على الأموال المملوكة أيضاً .

٢ ـ يضاف للشروط الثلاثة المشار إليها الآتي :

ـ ألا تكون هذه الأصول نقدية ، بمعنى أن تقتصر الرسملة على الأصول الثابتة .

ويحمل حساب مجمع فوائد الأموال المحتسبة ـ المشار إليه فيما تقدم ـ على حساب الأرباح والخسائر (أو حساب العمليات الجارية في حالة الوحدات الاقتصادية العامة) باعتبارها تكاليف زمنية أو مصاريف إيرادية (أو استخدامات جارية) ، وذلك في فترة ما بعد التشغيل أو الاستخدام للأصول الثابتة في المشروع .

ولا شك أن هذا الإجراء من شأنه أن يحقق تحييد الهيكل التمويلي للمنشأة ، بالقابلية للمقارنة والتوحيد في القياس ، كما أنه يأخذ في الاعتبار مفهوم تكلفة الفرصة البديلة للأموال المستثمرة في شركات المساهمة ، ومن ناحية أخرى يعمل على تدليل الاعتراض الأساسي المقدم في مواجهة أسلوب "Anthony" .

ومن ناحية أخرى ، في حالة الوحدات الاقتصادية التي تتبع النظام المحاسبي الموحد في مصر ، يمكن تكييف هذا الأسلوب المقترح بما يتفق والاجراءات المحاسبية بها ، حيث يجوز تحميل رصيد حساب مجمع فوائد الأموال المحتسبة في هذه الحالة على حساب النفقات الإيرادية المؤجلة ، وذلك في فترة ما قبل تشغيل أو استخدام الأصول الجديدة ، ثم يتم تحميل ذلك الرصيد على حساب العمليات الجارية بعد دخول هذه الأصول في الإنتاج ، كما ذكرنا من قبل .

ويترك الباحث مجال التفضيل بين رسملة الفوائد أو تعليتها على حساب النفقات الإيرادية المؤجلة في فترة ما قبل تشغيل أو استخدام الأصول ، إلى مجال دراسة وأبحاث أخرى . وبذا يكون الأسلوب المقترح للمحاسبة عن تكلفة حقوق الملكية في شركات المساهمة بصورته السابقة قد أمكنه التكيف مع توصية المجلس الأمريكي لمعايير المحاسبة المالية من ناحية ، وكذلك مع إجراءات النظام المحاسبي الموحد من ناحية أخرى .

ويعتبر من أبرز الفوائد التي يمكن أن يجنيها المحاسب طبقاً للمحاسبة عن حقوق الملكية ، بالأسلوب المقترح بالإضافة لما تقدم هو وضع حد للقصور الذي كان يشوب توصية المجلس المشار إليها فيما تقدم ، والذي تتعلق بمبلغ تكلفة الفائدة الذي يجب رسملته في حالة المحاسبة عن تكلفة الأموال المقترضة فقط ، فقد حددته بأنه يكون ممثلاً للقيمة التي يمكن تجنبها نظرياً خلال فترة الحيازة إذا كانت المصروفات الراسمالية على الأصول لم تحدث (أي عن طريق دفع القروض الحالية أو عدم اقتراض أموال إضافية) .

ويهدف ذلك المبلغ المحدد من قبل التوصية السابقة إلى تحييد الهيكل التمويلي بعض الشيء ، ولكن بأخذ الفائدة على كافة الأموال المقترضة والمملوكة يكون الأمر أفضل بكثير من وجهة نظر الباحث ، وبذا يمكن أن تستقيم عملية تقييم الأداء في المنشآت .

خامساً ـ التأثيرات المحتملة على القوائم المالية والوعاء الضريبي :

يؤدي استخدام المعالجة المحاسبية المقترحة لتكلفة حقوق الملكية في شركات المساهمة ـ طبقاً للتعديل السابق ـ إلى الآثار التالية على القوائم المالية :

١ ـ تخفيض الفائض القابل للتوزيع (صافي نتيجة النشاط) بمقدار الفائدة المحتسبة على حقوق الملكية ، وهو ما يمكن تسميته في هذه الحالة « الربح البحت » .

٢ ـ زيادة الأرباح المحتجزة بمقدار هذه الفائدة المحتسبة ، وهو ما يمكن أن ينطلق عليها « الربح الأدنى » .

٣ ـ زيادة تكلفة الأصول الثابتة بمقدار الفائدة المحتسبة على حقوق الملكية في فترة التجهيز للاستخدام ، أو الإعداد للتشغيل .

٤ ـ في حالة لو حمل مجمع فوائد الأموال المحتسبة على حساب النفقات الإيرادية المؤجلة فيزداد هذا الحساب الأخير بمقدار الفائدة المحتسبة على حقوق الملكية .

ومعنى هذا أنه لن يتأثر المنتج بأية زيادة ، كما لن يتأثر رقم المخزون أو رقم تكلفة البضاعة المباعة .

هذا ومن ناحية أخرى ، يرى الباحث أن المعالجة المحاسبية للتكلفة عن حقوق الملكية ، بتلك الصيغة المقترحة ، يمكن ألا تشكل أية مشاكل من الناحية الضريبية ، حيث يسهل تطبيق ما يتبع في حالة شركات الأشخاص على الشركات

المساهمة[25] أيضاً ، بمعنى أنه تعتبر الفائدة على حقوق الملكية نوعاً من أنواع توزيعات الأرباح على المساهمين ، فلا تدرج ضمن التكاليف واجبة الخصم للوصول إلى الوعاء الضريبي ، بل تضم هنا إلى نتيجة النشاط عند تقدير ضريبة الأرباح التجارية والصناعية . نظراً لأنه من المعروف أن الضرائب على التوزيعات لا تعتبر ازدواج ضريبي مع ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، ويخلص الباحث من ذلك إلى أن المحاسبة عن تكلفة حقوق الملكية لا تؤثر في الوعاء الضريبي بعد المعالجة المتقدمة ، ولكن من شأنها إعطاء أولوية للمساهمين في الحقوق أسوة بالمقرضين .

سادساً ـ خلاصة البحث والتوصيات :

يخلص الباحث مما تقدم إلى انه هناك تجاهل واضح في إجراءات المحاسبة المالية لفكرة التحاسب عن تكلفة حقوق الملكية في شركات المساهمة ، في الوقت الذي تقره الأعراف المحاسبية بالنسبة لشركات الأشخاص من ناحية ، وبالنسبة للأموال المقترضة في مختلف المنشآت من ناحية أخرى ، الأمر الذي يمكن ان يهدر مبدأ التوحيد في القياس وبالتالي القابلية للمقارنة ، فضلاً عن عدم تطبيق المفهوم الاقتصادي لتكلفة الفرصة البديلة ، وكلها تتسبب في عدم تحييد الهيكل التمويلي .

وتكمن فكرة المحاسبة عن تكلفة حقوق الملكية في شركات المساهمة ، في تخصيص تكاليف للأموال المملوكة في المنشأة قبل الوصول إلى صافي نتيجة النشاط ، كما هو الحال بالنسبة للأموال المقترضة ، وذلك باستخدام التفسير الاقتصادي لأرباح المشروعات ، وبصورة لا تتعارض مع الفقه المحاسبي المتعارف عليه .

وقد اقترح الباحث ، قياس تكلفة حقوق الملكية في شركات المساهمة على أساس معدل الفائدة السائد في البنوك التجارية على المدخرات ، لما في ذلك من مزايا وآثار حميدة ، تفوق استخدام المعدل السائد على الفائدة للقروض والسندات في سوق المال أو معدل الفائدة على الأموال المقترضة في ذات المنشأة .

كما انتقد الباحث الأسلوب المقدم من أحد الباحثين في هذا الشأن حلا لمشكلة المعالجة المحاسبية لتكلفة حقوق الملكية ، وبناء على ذلك تقدم بتوصياته في استخدام فكرة حساب مجمع فوائد الأموال المحتسبة في تجميع الفوائد على الأموال المقترضة والمملوكة ، ومن ثم رسملتها على تكلفة الأصول الثابتة في مرحلة الإعداد والتجهيز ، ثم علاجها كمصروف إيرادي بعد دخول الأصول في مرحلة الاستخدام والتشغيل ، أو تحميلها على حساب النفقات الايرادية المؤجلة ثم اعتبارها بعد تشغيل الأصول استخداماً جارياً للفترة .

وأهم ما يوصي به الباحث في هذا المجال هو ضرورة انتباه الباحثين في حقل المحاسبة إلى ذلك الأسلوب المستحدث ، والقيم بإجراء الدراسات العملية والميدانية المستفيضة عليه ، حتى يمكن أن يخرج للواقع التطبيقي وتحقيق المزايا المرجوة منه لشركات المساهمة بصفة عامة .

مراجع البحث

أولاً ـ باللغة العربية :

١ ـ أ . إبراهيم علي عشماوي ، **دراسات في محاسبة الشركات** ، بدون ناشر ، (١٩٦٩) .

٢ ـ د . علي لطفي ، **مقدمة في علم الاقتصاد** ، بدون ناشر ، (١٩٦٨) .

٣ ـ د . علي محروس شادي ، **محاسبة شركات الأشخاص** ، مكتبة عين شمس ، (١٩٧٤) .

٤ ـ .... ، **النظام المحاسبي الموحد (تاصيل علمي ـ تطبيق عملي)** ، مكتبة غريب بالفجالة ، (١٩٧٧) .

٥ ـ د . فؤاد محمد الليثي ، **نظرية المحاسبة ـ المدخل المعاصر** ، دار النهضة العربية ، (١٩٨٥) .

٦ ـ د . محمد حسن الجزيري ، **ضرائب الدخل وضريبة التركات** ، مكتبة عين شمس ، (١٩٧٢) .

٧ ـ د . محمد عباس حجازي ، **المحاسبة الادارية (مقدمة في المعلومات . التخطيط . اتخاذ القرارات . الرقابة)** ، مكتبة التجارة والتعاون ، (١٩٧٧) .

٨ ـ د . محمد نصر الهواري ، **دراسات في المراجعة مع عرض لبعض جوانب النظرية المحاسبية (الجزء الأول)** ، مكتبة غريب بالفجالة ، (١٩٧٧) .

(٢٥) د . محمد حسن الجزيري ، ضرائب الدخل وضريبة التركات ، مكتبة عين شمس ، ١٩٧٢ ، ص : ٢٨٠ .

ثانياً ـ باللغة الاجنبية :

1 - Financial Accounting Standards Statement No. 34, **Capitalization of Interest Cost, Stamford** Conn: FASB, October 1979.
2 - D.W.Young, Accounting for the Cost of Interest: Implications for the Timber Industry, **The Accounting Review**, October 1976.
3 - R.N.Anthony, Accounting for the Cost of Equity, **Harvard Business Review**, November / December, 1973.
4 - Ahmed Belkaoui, **Accounting Theory**, Harcourt Broce Jovanovich, Inc., (New York, London, Sydney, Toronto), 1981.
5 - E.S.Hendrikson, **Accounting Theory**, Rev. ed., Richard D.Irwin, Homewood, Ill., 1970.
6 - James E.Sueflew, **Public Utility Accounting**, Institute of Public Utilities, Michigan State University, 1973.
7 - P.E.Meyer, **Applied Accounting Theory, A Financil Perspective**, Richard D.Irwin, Inc., Illineis, 1980.
8 - R.N.Anthony, **Accounting for the Cost of Interest**, Lixton, Books (New York), 1975.
9 - Sir John R.Hicks, **Value and Capital**, Oxford: The Clarendon Press, 1962.
10 - Uhomas R.Dycknan, **Long - Lived Assets**, Wadsworth Publishing Co., Belmont Calif., 1965.
11 - W.A.Paton & A.C.Littleton, **An Introduction to Corporate Accounting Standards**, American Accounting Association, Monograph No.3 (AAA), 1940.



22. Shanthikamar, J.G. "Scheduling n Jobs on One Machine to Minimize the Maximum Tardiness with Minimum Number Tardy". **Computers and Operations Research,** vol. 10, no. 3, 1983, 255-266 .

23. Shwimer, J. "On the n–Job, One–Machine, Sequence Independent Scheduling Problem with Tardiness Penalties : A Branch-Bound Solution". **Management Science,** vol. 18, no. 6, Feb 1972, B301-B313 .

24. Srinivasan, V. "A Hybrid Algorithm for the One-Machine Sequencing Problem to Minimize Total Tardiness". **Naval Research Logistics quarterly,** vol. 18, no. 3, Sept. 1971, 317-327 .

25. Townsend, W. "Sequencing n Jobs on m Machines to Minimize Maximum Tardiness : A Branch-Bound Solution". **Management Science,** vol. 23, no. 9, May 1977, 1016-1919 .



New areas for application has been suggested for the proposed algorithm, especially for enhancing the effectiveness of hierarchical production planning systems, and overcoming the problem of infeasibility of the aggregate plan for disaggregation into detailed operational schedules.

The fact that the CPU time required for solutions increases in a quadratic pattern with the size of the problem, implies a substantial computational savings over the earlier approaches where the CPU time increases exponentially as a function of the problem size, expressed by the number of jobd to be scheduled.

More testing is needed however to explore the net computational savings for different tardiness penalty functions, and for the case of multiple machines. These are issues suggested for future research.

REFERENCES

1. Abdul, Razaq. T.S. and C.N. Potts "Dynamic Programming State Space Relaxation For Single Machine Scheduling". **Journal of Operational Research Society,** vol 39, no. 2, Feb 1988 141-152 .

2. Baker, K. R. **Introduction to Sequencing and Scheduling.** New York John Wiley, 1974 .

3. Baker, K. R. and J.W.M. Bertrand. "A Dynamic Priority Rule For Sequencing Against Due Dates". **Journal of Operations Management.** vo13, no 1, Nov. 1982 37-42 .

4. Baker, K. R. and J.B. Martin. "An Experimental Comparison of Solution Algorithms for the Single Machine Tardiness Problem". **Naval Research Logistics Ouarterly,** vol. 21, no.1, March 1974 187-199 .

5. Conway, R., W.Maxwell and L.Miller. **Theory of Scheduling.** Reading, Massachusetts : Addison Wesley, 1967 .

6. Eilon,S. Production Scheduling. In OR'78 (Ed. Hayler, K.B.). Amsterdam, North Holland 1979, 237-266 .

7. Elmaghraby, S.E. "The One Machine Sequencing Problem with Delay Costs". **Journal of Industrial Engineering,** vol. 19, no.2, Feb 1968, 105-108 .

8. Elmaghraby, S.E. "The Machine Sequencing problem Review and Extensions". **Naval Research Logistic Ouarterly,** vol.15, no 2, June 1968, 205-232 .

9. Emmons, H. "One Machine Sequencing to Minimize Certain Functions of Job Tardiness". **Operations Research,** vol.17, no 7, July-Agust 1989, 701-715 .

10. Emmons, H. "One Machine Sequencing to Minimize Mean Flow Time with Minimum Number Tardy". **Naval Research Logistics Ouarterly,** vol. 22, no. 3,1975, 585-592 .

11. Jackson, J.R. "Scheduling a Production Line to Minimize Maximum Tardiness". Research Report 43, Management Science Research Project, U.C.L.A., 1955 .

12. Kramarker, V.S. "Lot-Sizing and Scheduling Delays". **Management Science,** vol. 33,no. 3 March 1987, 419-423 .

13. Larson, R.E., M.I. Dessouky and R.E. Devor. "A Forward Backward Procedure For the Single Machine Problem to Minimize Maximum Lateness". **IEE Transactions,** vol. 17, no. 3, Sept. 1985, 252-250 .

14. Moore, J.M. "Sequencing Jobs on One Machine to Minimize the Number of Tardy Jobs". **Management Science,** vol. 17, no. 1, Sept. 1968, 102-109 .

15. Panwalker, S.S. and W. Iskandar, "A Survey of Scheduling Rules". **Operations Research,** vol. 25, no. 1, 1977, 45-61 .

16. Potts, C.N. and L.N. VanWassenhove. "Dynamic Programming and Decomposition Approaches For the Single Machine Total Tardiness Problem". **European Journal of Operational Research,** vol. 32, no. 3, Dec. 1987, 405-414 .

17. Saad, G.H. "An Overview of Production Planning Models : Structural Classification and Empirical Assessment". **The International Journal of Production Research,** vol. 20, no. 1, Jan-Feb., 1982, 105-114 .

18. Saad, G.H. "An Efficient Branch and Bound Procedure for Production Scheduling". Paper presented at the Fifth or European Conference, XXV'S TIMS/ ORSA Meeting, held in Lauzanne, Switzerland, July 1982 .

19. Saad, G.H. "An Optimization Approach for the Disaggregation of Aggregate Production Plans". Expert Systems and Intelligent Manufacturing (Ed. Oliff,M), Elsesier Science Publishing Co., New York, 1988, PP. 507-718 .

20. Sen, T.T., L.M. Austin and P. Ghandfaroush. "An Algorithm for the Single Machine Sequencing Problem to Minimize Total Tardiness". **I.I.E Transactions,** vol. 15, no. 4, Dec., 1983, 363-366 .

21. Sen, T. and S.K. Gupta. "A State of the Art Survey of Static Schedule Research Involving Due Dates". Omega The International Journal of **Management Science,** vol. 12, no. 1, Jan 1984, 63-76 .



Figure (7) CPU Time (in seconds) for Different Degrees of Due Date Tightness (Range of Job Processing Times: 1 to 19, n=5)

Results	Degree of Due Dates' Tightness					
	Tight		Medium		Loose	
	MBB	CBB	MBB	CBB	MBB	CBB
Average	3.01	12.8	2.997	6.474	4.767	5.333
Variance	0.592	34.43142	0.462	12.444	9.357	9.689
Std. Deviation	0.769	5.867829	0.680	3.527	3.058	3.112
Upper Bound	5.85	31.16	5.68	20.36	15.56	15.5
Lower Bound	2.38	5.6	2.38	3.22	2.38	2.67
Range	3.47	25.56	3.3	17.14	13.38	12.38

V. SYNTHESIS AND EXTENSIONS

The first section of this paper has highlighted the importance of the n−job, single machine, sequence independent schuling problem where the main goal is to minimize total tardiness. This section discusses new applications in more detail with particular emphasis on using the algorithm proposed in not just optimizing tardiness as such, but also enhancing the effectiveness of hierarchical production planning systems.

Classical applications of the single machine tardiness problem are found in both industrial and service sectors with generalization into the job-shop production environment, to alleviate bottlenecks faced in such operation environments.

A new application of the above case is now proposed for the highly standardized mass porduction environment, where hierarchical production planning systems are implemented. As discussed by Kramarker [12], and Saad [19] lot sizing and scheduling delays are not independent issues.

A main problem faced in implementing hierarchical production planning systems is how to overcome infeasibility of the aggregate production plan for disaggregation into detailed operational schedules. Such infeasibility represents tardiness imbedded in the detailed schedules which has to be minimized. We suggest to consider each production item batch, a job to be scheduled. If processing times and due dates of each batch are accurately estimated the proposed algorithm to minimize tardiness in this paper can be directly implemented to solve this problem. This use of the proposed algorithm enhances the practical effectiveness of hierarchical production planning systems and overcomes the major problem faced in implementing such systems.

VI. SUMMARY AND CONCLUSIONS

This paper has developed basic modifications for the Elmaghraby's [7] algorithm to minimize total tardiness for the n−job, single-machine, sequence independent problem. The proposed algorithm results in getting an optimal solution with substantial savings in CPU time. More important is the fact that such computational savings increase as the problem size (# of jobs to be scheduled) increases, which enhance the practical validity of the proposed method for implementation.

Also discussed, the implementation of the proposed algorithm for the case of minimizing not just total tardiness but also the total penalites of tardiness when different jobs have different degrees of improtance, and hence different penalty value for each unit of tardiness. The algorithm proposed can be used to solve the problem for any penalty function which improves the earlier approach, proposed by shwimer [23]which has been applied mainly for linear penalty functions.

Figure (5) CPU Variations by Problem Size (Seconds)

RESULTS	of jobs to be Scheduled					
	n=5		n=8		n=10	
	MBB	CBB	MBB	CBB	MBB	CBB
Average	1.761	3.730	8.944	62.060	33.101	2591.002
Variance	0.570	2.027	42.077	3014.263	895.258	6850462.
Std. Deviation	0.755	1.424	6.486	54.902	29.920	2617.338
Upper Bound	4.66	7.25	31.25	235.13	127.53	13505.99
Lower Bound	1.31	1.65	2.47	11.43	4.94	166.59
Range	3.35	5.6	28.78	223.7	122.59	13338.99

- The proposed algorithm realized also substantial improvement in the other performance measures of CPU variability in terms of the lower and upper time required for solving the same problem size with different processing times and due dates.

3. Degree of Tightness of Due Dates

Three degrees of problem tightness have been examined denoted by : tight, medium, and loose schedules. For each of these categories two ranges of jobs' processing times have been tested (1,9), (1,19) respectively, wih 30 problems run for each range in each tightness category. The results of these tests are illustrated in Figure (6) for the jobs with processing time range of (1,9) and in Figure (7) for jobs with processing time range of (1,19). These two figures reveal the following :

The proposed algorithm has resulted in substantial savings of computation time in all cases. Such savings increase as the tightness of due dates increases. For tight schedules CPU time of the classical approach is almost 300% of that of the proposed algorithm. This is intuitively explained by the tighter lower bounds of the proposed algorithm which results in reaching the optimal solution(s) much quicker than the classical bounds. The lookahead nature of the proposed bound accounts for additional minimum tardiness contributed by the jobs not in the schedule yet. This reduces, if not eliminates completely, backtracking steps needed to obtain an optimal solution. Hence, results in substantial reduction of CPU solution time. We now discuss basic application exentions of the algorithm proposed.

Figure (6) CPU Time (in seconds) For Different Degrees of Due Date Tightness
(Range of Job Processing Times: 1 to 9 n=5)

Results	Degree of Due Dates' Tightness					
	Tight		Medium		Loose	
	MBB	CBB	MBB	CBB	MBB	CBB
Average	3.620	14.757	3.548	7.000	6.535	7.001
Variance	1.110	24.647	1.568	7.169	65.233	62.050
Std. Deviation	1.058	4.964	1.252	2.677	8.076	7.877
Upper Bound	7.33	24.98	7.5	12.63	45.05	44.73
Lower Bound	2.38	6.02	2.38	2.51	2.33	2.50
Range	4.95	18.96	5.12	10.12	42.72	42.23



Figure (3) Classification of Tested Problems According to the Testing Criteria Used

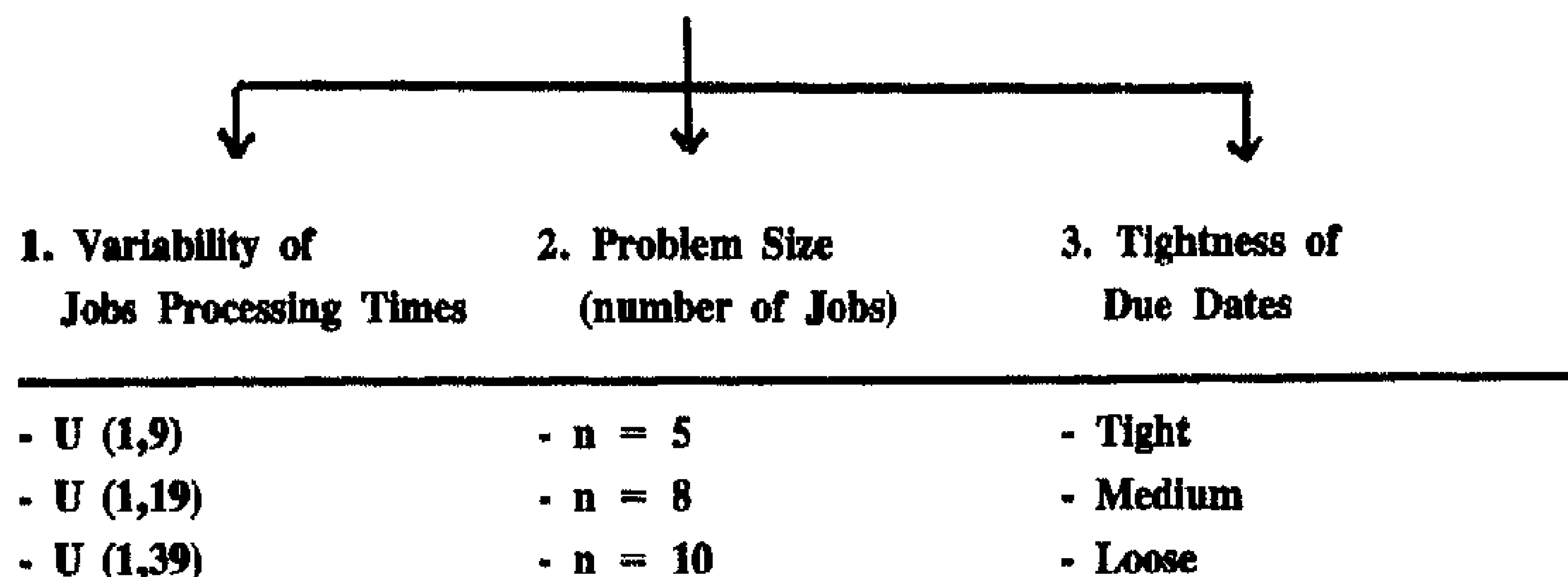


Figure (4) Summary of CPU Time in Seconds For Different Ranges of Processing Times (n=5)

RESULTS	Ranges of Jobs Processing Times					
	[1,9]		[1,19]		[1,39]	
	MBB	CBB	MBB	CBB	MBB	CBB
Average	1.761	3.730	1.494	3.343	1.388	3.537
Variance	0.570	2.027	0.061	2.724	0.024	3.630
Std. Deviation	0.755	1.424	0.248	1.650	0.156	1.905
Upper Bound	4.66	7.25	2.03	9.39	1.97	9.34
Lower Bound	1.31	1.65	1.31	1.43	1.31	1.26
Range	3.35	5.60	0.72	7.96	0.66	8.08

Key : - Classical Branch & Bound Approach (Elmaghraby) : CBB
- Modified Branch & Bound Approach (Saad) : MBB

★ 30 different problems have been solved for each range of processing time.

2. The Problem Size

Three sets of different problem sizes have been tested. These are n=5, 8, 10 respectively, with 30 problems solved for each set. The results of these runs are summarized in Figure (5) which reveals that the proposed algorithm is extremely powerful :

- As the problem size increased from 5 jobs to 8 to 10 respectively, the average CPU time of 30 runs for the proposed algorithm increased form 1.761 to 8.944 to 33.103 respectively while for the classical approach it increased from 3.730 to 62.060 to 2591.002. As the problem size doubled from 5 to 10 jobs CPU time of the classical approach increased by almost 1000 times, $\frac{(2591.002)}{3.730}$ while it increased only by less than 19 Times, $\frac{(33.103)}{1.761}$ for the proposed algorithm.

The CPU time of the classical branch and bound approach increases exponentially as a function of the problem size, while it increases in quadratic pattern in the proposed algorithm.

- The practical validity of the modified algorithm is even stronger knowing the fact that its CPU time variation is much less than in the classical algorithm. As illustrated in Figure (5), the CPU time standard deviation of the proposed algorithm is :

0.755, 6.486, 29.920 for n=5, 8, 10 respectively, while corresponding values of the classical approach are 1.424, 54.902, 2617.338 respectively.

Saad's Approach

node	q_σ	Bound (B)	Disposition
1	23	1(21)+[14]=35	1
2	21	2(19)+[10]=48	
3	25	4(20)+[23]=103	
4	24	1(18)+[17]=35	5
5	19	3(15)+[12]=57	
21	16	21+2(14)+[3]=52	
31	20	21+4(15)+[8]=89	
41	19	21+1(13)+[5]=39	2
51	14	21+3(10)+[4]=55	
241	12	34+2(10)+[0]=54	8
341	16	34+4(11)+[3]=81	
541	10	34+3(6)+[0]=52	3
2541	3	52+2(1)+[0]=54	4
3541	7	52+4(2)+[0]=60	
32541	0	54+1(0)=54	Sol. I (opt. sol.)
14	19	18+1(17)+[7]=42	6
24	17	18+2(15)+[3]=51	
34	21	18+4(16)+[11]=82	
54	15	18+3(11)+[6]=57	
214	12	35+2(10)+[0]=55	
314	16	35+4(11)+[3]=89	
514	10	35+3(6)+[0]=53	7
2514	3	53+2(1)+[0]=55	
3514	7	53+4(2)+[0]=61	
3241	9	54+4(4)+[0]=62	
5241	3	54+3(0)+[0]=54	9
35241	0	54+4(0)=54	Sol. II (Alt. Opt. Sol.)

Notice that two alternative optimal solutions have been triggered by the proposed approach, and that the total number of steps needed to obtain an optimal solution is reduced from 39 in Elmaghraby's approach to only 15 in the proposed approach. Also, the number of dispositions to reach an optimal solution is reduced from 12 to 4. Further, these computational savings increase as the problem size increases and as the jobs' due dates become tighter and tighter. This conclusion is evident from the logic of the algorithm confirmed by the following testing results.

IV. TESTING RESULTS

To investigate the performance of the proposed algorithm and the computational savings realized vis-a-vis Elmaghraby's Approach, the computation time has been studied as a function of three major criteria as summarized in Figure (3).

The testing results of each of these criterion classification are now discussed.*

1. The Variability of Jobs' Processing Times

Processing times are assumed uniformly distributed in the range U (α,β). Three sets of different ranges have been examined, with 30 runs in each. The results of these runs are summarized in Figure (4), which reveals that for all reanges examined the proposed algorithm realizes at least 50% savings of CPU time over the classical algorithm for the same problem size (n=5), and the CPU time savings are even more (60%) when the range of processing time variability increases froim [1,9] with mean 5 to [1·39] with mean 20. It is also noticeable that the variability of CPU time used is much lower for the proposed algorithm than the classical Branch and Bound Approach.

(*) All computer runs have been performed on a PC: Leading Edge Model D, 640K Memory, using MS DOS 3.10.

node	q_σ	Bound (B)	Disposition
2541	3	52+2(1)=54	8
3541	9	52+4(4)=68	
32541	0	54+4(0)=54	Sol.II (optimal solution)
12	16	38+1(14)=52	11
32	18	38+4(13)=90	
42	17	38+1(11)=49	10
52	12	38+3(8)=62	
142	12	49+1(10)=59	
342	14	49+4(9)=85	
542	9	49+3(5)=64	
312	13	52+4(8)=64	
412	12	52+1(6)=58	
512	7	52+3(3)=61	
15	14	45+1(12)=57	
25	12	45+2(10)=65	
35	16	45+4(11)=89	
45	15	45+1(9)=54	

The optimal sequence is {3,2,5,4,1} with minimum Total Tardiness Penalties

$\sum_{j \in \sigma}^{n} w_j T_j = 54$ and Average Tardiness Penalty of $\bar{T}p_j = \frac{54}{5} = 1.8$

The total number of steps needed to reach an optimal solution is 39, and the total number of dispositions is 12 .

CASE B : Different Penalties

j	1	2	3	4	5
p_j	5	7	3	4	9
w_j	1	2	4	1	3
d_j	7	9	8	10	13

Solving this problem using Elmaghraby's Algorithm results in 39 total steps and 12 branching steps (dispositions) while it requires only 15 total steps and 4 branchings (i.e. dispositions) using the proposed Algorithm. The details of the solution of both algorithms follow.

Elmaghraby's Approach

node	q_σ	Bound (B)	Dispositions
1	23	1(21)=21	5
2	21	2(19)=38	9
3	25	4(20)=80	
4	24	1(18)=18	1
5	19	3(15)=45	12
14	19	18+1(17)=35	2
24	17	18+2(15)=48	
34	21	18+4(16)=82	
54	15	18+3(11)=51	
214	12	35+2(10)=55	3
314	16	35+4(11)=79	
514	10	35+3(4)=57	
3214	9	55+4(4)=71	
5214	3	55+3(0)=55	4
35214	0	55+4(0)=55	Sol. I (feasible solution)
21	16	21+2(14)=49	
31	20	21+4(15)=81	
41	19	21+1(13)=34	6
51	14	21+3(10)=51	
241	12	34+2(10)=54	
341	16	34+4 (11)=88	7
541	10	34+3(6)=52	

Saad's Approach

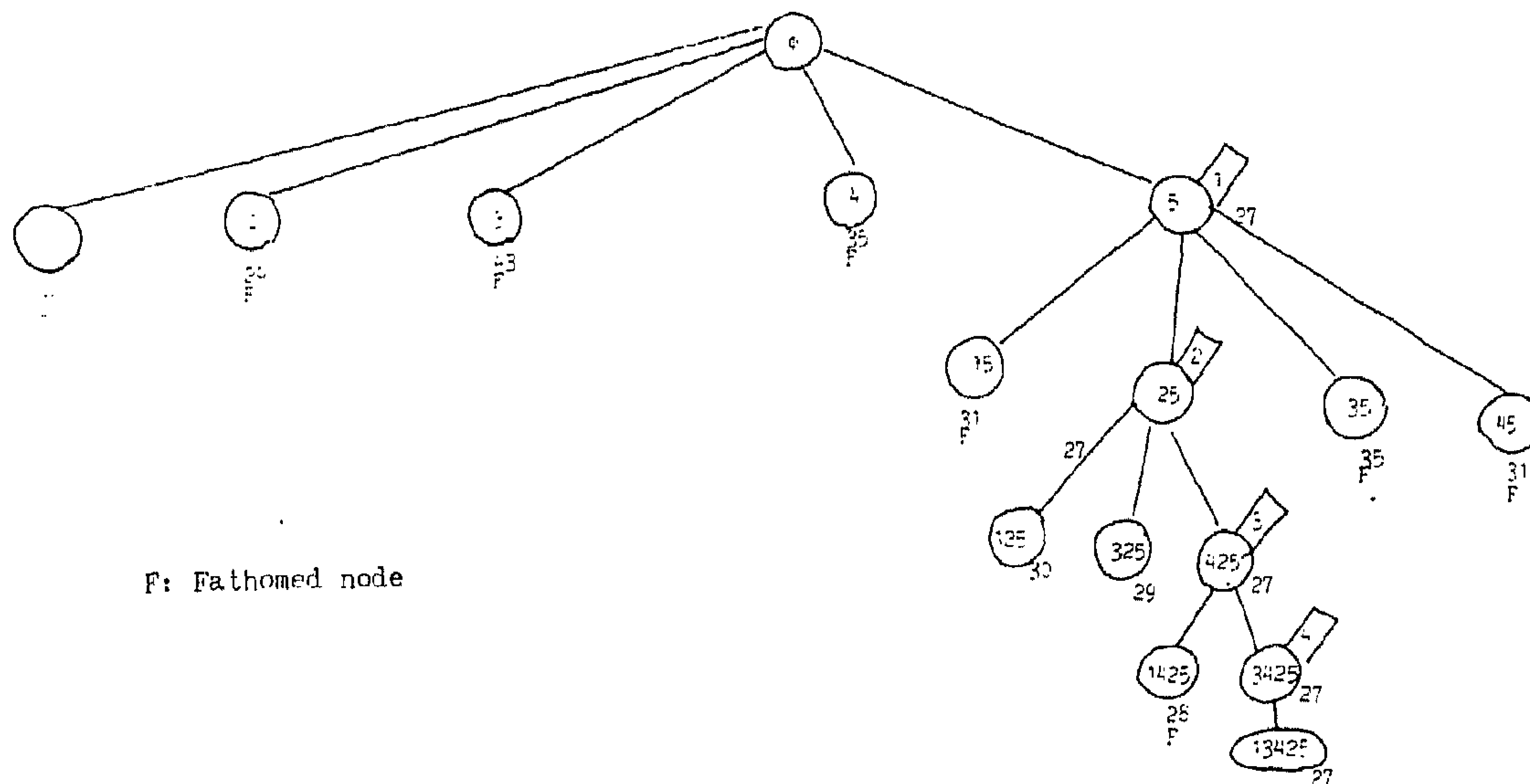
Node	q_σ	Bound	Disposition
1	23	21+(14)=35	
2	21	19+(10)=29	
3	25	20+(23)=34	
4	24	18+(17)=35	
5	19	15+(12)=27	1
1 5	14	15+12+(4)=31	
2 5	12	15+10+(2)=27	2
3 5	16	15+11+(9)=35	
4 5	15	15+9+(7)=31	
1 2 5	7	25+5+(0)=30	
3 2 5	9	25+4+(0)=29	
4 2 5	8	25+2+(0)=27	3
1 4 2 5	3	27+1+(0)=28	
3 4 2 5	5	27+0+(0)=27	4
1 3 4 2 5	0	17+0=27	

of steps = 15
Opt. sol.
1 3 4 2 5

$\Sigma T_j=27,\ \bar{T}=\frac{27}{5}$

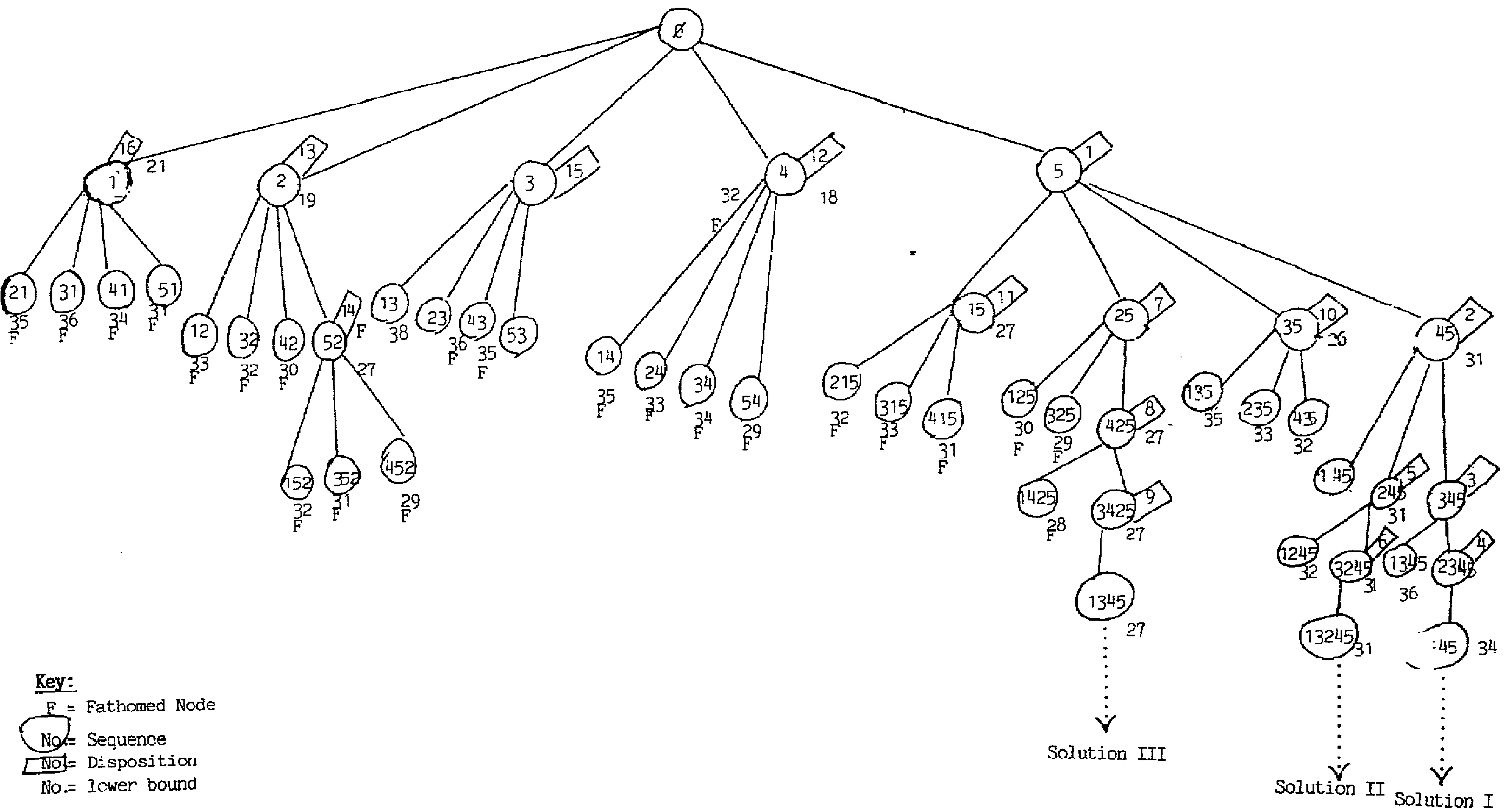
sol. I
(optimal solution)

FIGURE (2) - B-B Tree (Saad)



F: Fathomed node

Figure (1): Branch and Bound Tree (Elmaghraby's Approach)



node	q_σ	Bound	Disposition
1 3 5	11	26+9=35	
2 3 5	9	26+7=33	
4 3 5	12	26+6=32	
2 1 5	7	27+5=32	
3 1 5	11	27+6=33	
4 1 5	10	27+4=31	
1 4	19	18+17=35	
2 4	17	18+15=33	
3 4	21	18+16=34	
5 4	15	18+11=29	
1 2	16	19+14=33	
3 2	18	19+13=32	
4 2	17	19+11=30	
5 2	12	19+8=27	14
1 5 2	7	27+5=32	
3 5 2	9	27+4=31	
4 5 2	8	27+2=29	
1 3	20	20+18=38	
2 3	18	20+16=36	
4 3	21	20+15=35	
5 3	16	20+12=32	
2 1	16	21+14=35	
3 1	20	21+15=36	
4 1	19	21+13=34	
5 1	14	21+10=31	

opt. sol. 1 3 4 2 5

$\Sigma_j \ T_j = 27, \ \tilde{T} = \frac{27}{5}$ # of Branching steps=49

non-scheduled jobs .

The **notations** used are as follows :

σ = a partial sequence of jobs chosen from the n jobs originally in the problem.

$i\sigma$ = the partial sequence in which σ is immediately preceded by job i.

σ' = the complement of σ.

$q_\sigma = \sum_{j \varepsilon \sigma'} p_j$

B = lower bound of tardiness of the sequence σ

T_j = tardiness of job j (in days, hours, or weeks, ...) =

Max $\{O, C_j - d_j\}$

W_j = weight (or penalty cost) assigned to tardiness of job j

d'_i = adjusted due date for job $i\varepsilon\sigma'$ on the basis of its processing time, s.t., earliest due date for all jobs in σ' is assigned to the job with shortest processing time, next due date is assigned to the next job according to its processing time and so on.

C_i = completion time for $i\varepsilon\sigma'$ using SPT rule.

P_{ij}^{k} = a partial solution of the problem at the k^{th} level of the tree where jobs i and j are assigned the last two positions in sequence, in that order.

Properties :

1 - If $\bar{T}$ is the measure of performance, and if there exists a job k that satisfies

$$d_k \geq \sum_{j=1}^{n} t_j$$

then there exists an optimal sequence in which job k is assigned the last position in sequence.

This property defines a dominant set of sequences characterized by [n] = k which reduces the problem size, for it remains only to determine how to assign the first [n−1] positions to the remaining [n−1] jobs.

2 - Let $P^r_{\sigma 1}$ and $P^s_{\sigma 2}$ denote two subproblems that appear on the active list at some stage of Branch and Bound if $B_{\sigma 1} \geq B_{\sigma 2}$ and $\sigma_1 \leq \sigma_2$ then $P^r_{\sigma 1}$ need no longer be considered in the search for an optimum.

The proposed bound is computed as follows :

$$B_\sigma = \sum_{j \varepsilon \sigma} W_j t_j + \sum_{i \varepsilon \sigma'} \max \{O, C_i - d'_i\}$$

$$B_k\sigma = W_k T_k + \sum_{j \varepsilon \sigma} W_j T_j + \sum^{*}_{i \varepsilon \sigma'} \max \{O, C_i - d'_i\}$$

Notice that Elmaghraby's bounds exclude the last term in B_σ and $B_{k\sigma}$. Yet, adding this term results in much tighter lower bounds for tardiness, as illustrated by the following example.

An Illustrative Example

We start by assuming all jobs have the same degree of importance, i.e., the same penalty cost per unit of tardiness. We then change this assumption and show the case where different tardiness penalties are assigned for the different jobs. The following illustrative example will be then followed by detailed testings of both algorithms.

Case A : Equal Penalty

j :	1	2	3	4	5
p_j :	5	7	3	4	9
w_j :	1	1	1	1	1
d_j :	7	9	8	10	13

Solving this problem using Elmaghraby's Branch and Bound Approach results in 16 branching steps (dispositions) and 49 total steps, while it requires only 4 branching steps (dispositions) and 15 total steps by the proposed approach. The details of the two solution algorithms follow :

Elmaghraby's Approach

Node	qσ	Bound	Disposition	
1	23	21	16	q=earliest time to start the last job to be added to the set σ
2	21	19	13	
3	25	20	15	
4	24	18	12	
5	19	15	1	
1 5	14	15+12=27	11	
2 5	12	15+10=25	7	
3 5	16	15+11=26	10	
4 5	15	15+9=24	2	
1 4 5	10	24+8=32		
2 4 5	9	24+7=31	5	
3 4 5	12	24+7=31	3	
1 3 4 5	7	31+5=36		
2 3 4 5	5	31+3=34	4	
1 2 3 4 5	0	34+0=34		sol. I
1 2 4 5	3	31+1=32		
3 2 4 5	5	31+0=31	6	
1 3 2 4 5	0	34+0=34		sol. II
1 2 5	7	25+5=30		
3 2 5	9	25+4=29		
4 2 5	8	25+2=27	8	
1 4 2 5	3	27+1=28		
3 4 2 5	5	27+0=27	9	
1 3 4 2 5	0	27+0=27		sol. III (optimal solution)



ON THE N-JOB SINGLE FACILITY SCHEDULING PROBLEM WITH TARDINESS PENALTIES

Theorem an arc (i,j) is added to a precedence graph G together with any other arc (h,k) that are implied by transitivity, where h is a predecessor of k. This process is repeated till no further arcs can be added to G.

2. Dynamic Programming

Dynamic Programming recursion equations are used by many (see for example [2][5][16]) to solve the total tardiness scheduling problem. Both forward and backward induction can be applied in this case. The forward induction start from jobs in the initial position, while the backward recursion starts by the jobs in last positions in the sequence. The backward recursion formulation is derived as follows. Let f(R) be the minimum total tardiness when the jobs of the set R are sequenced in the last positions, and S is the set of all jobs to be scheduled. The problem is to find f (S), where f (φ) = O and

$$f(R) = \min_{i \in R} \{f(R-\{j\}) + \max\{\sum_{i \in S-R} p_i + p_j - d_j, O\}\}$$

the Dynamic Programming recursion is based on the idea of explicit enumeration. This creates the curse of dimentionality which can be alliviated by incorporating the above dominance rules. For more details on the implications of such modification, the reader is referred to the recent study by potts and Wassenhove [16].

3. Decomposition

The main idea of these algorithms is that if the jobs to be scheduled are numbered such that $d_1 \le d_2 \le \dots d_n$, where $p_i \le p_i - 1$ if $d_i = d_i - 1$ (i=1, ..., n−1) a problem decomposes with job j in position k, if there exists an optimal sequence in which jobs 1, ..., j−1, j+1,... k are sequenced before job j and in which jobs k+1,..., n are sequenced after job j. As noted by Potts and Wassenhove [16], if $P_j = \max\{P_i\}$ with j chosen as large as possible, then the problem decomposes with job j in position k for some k satisfying one of the following conditions :

a) $k = j$ and $\sum_{t=1}^{j} p_t < d_j - 1$;

b) $k \varepsilon \{j+1, \dots, n-1\}$ and $d_k \le \sum_{i=1}^{k-1} p_i < d_{k-1} - p_k$;

c) $k=n$ and $\sum_{t=1}^{n-1} p_t \ge d_n$

These conditions allow k values with $k \varepsilon \{j+1, \dots, n\}$ and $\sum_{t=1}^{k-1} p_t < d_k$ to be discarded, which is a basic improvement over the initial decomposition approach.

When position k is defined by the above conditions the original problem decomposes into two subproblems. The first subproblem involves scheduling jobs 1, ..., j−1, j+1, ..., k−1 starting at time zero and the second subproblem involves scheduling jobs k+1, ..., n starting at time $\sum_{t=1}^{k} P_t$. The above Decomposition Theorem is applicable to any subproblem that results from decomposition.

4. Branch and Bound

Branch and Bound has been a viable approach in solving many scheduling problems (see for example [2] [4] [5] [7] [8] [15] [16]). Our focus will be on the use of this approach for minimizing total tardiness penalties for the n−job, one-machine, sequence independent scheduling problem. Such use has been initiated by Elmaghraby [7] and furtherly explored by Shwimer [23]. In the following section this approach is discussed in detail along with the proposed modification which results in generating much tighter bound and hence, realizing substantial computational savings. Approach will be further demonstrated by an illustrative example.

III. THE PROPOSED ALGORITHM

The proposed algorithm consists of two stages. The first, is a common preliminary stage, advisable to be used regardless of the solution method applied, since it results in minimizing the search for an optimal solution. The second stage is a modified Branch and Bound Algorithm to be used for all jobs not assigned specific positions in the schedule by the first stage. Each of these stages is now discussed in more detail.

Stage 1 : start by applying the following theorems whenever applicable [2] :

1 - Arrange the jobs to be scheduled in nondecreasing order of their due dates (EDD). If this sequence produces no more than one tardy job. Then EDD yields the minimum value of total tardiness and average tardiness ($\bar{T}$).

2 - If all jobs have the same due date, $\bar{T}$ is minimized by the shortest processing time (SPT) sequence.

3 - If SPT sequencing yields no jobs on time, then it minimizes $\bar{T}$.

Stage 2 : After making use of the theorems of stage 1, now proceed to minimize total and average tardiness using the following Branch anf Bound approach which modifies Elmaghraby's approach [7] and improves its bounding scheme. Elmaghraby's lower bound for each mode in the tree is the total tardiness of jobs in the partial solution, i.e., the total tardiness of jobs in the schedule, using backward induction, starting by sequencing jobs in the last positions first.

In order to provide much tighter bounds and reduce the steps to optimality, we propose to include in the lower bounds the contribution to total tardiness of the jobs not in the schedule. For these jobs we temporarily relax their actual due dates, and determine these due dates propotionally to the jobs' processing time, by assigning the earliest due date to the job with shortest processing time, and so forth for all the

A number of important results and solution methods have been proposed for certain variations of the single machine scheduling probles (See for example [2][5][8][9][12][13]&[15]). One of the best known of these results is that, mean flow time, mean waiting time, mean lateness, and other "regular measures" of performance, are all minimized by sequencing the jobs in order of non-decreasing processing time {5, p. 29}. However, no such simple results are available when other measures of performance are used, especially when the goal is to minimize total tardiness, since tardiness is not a linear function of completion time.

We can distinguish between four basic maeasures of tardiness : total, mean, maximum tardiness and the number of tardy jobs. Optimization methods have been proposed for the last two measures, namely maximum tardiness and the number of tardy jobs. Jackson [11] proved that the Maximum Tardiness (T max) is minimized by processing the jobs in the order of non-decreasing due dates (EDD). Algorithms for minimizing the number of tardy jobs (N_T) was proposed by Moore [14]. Yet, the solutions proposed in the literature to minimize tardiness using the first two measures, namely, total and mean tardiness, are either heuristic [9], i.e., do not guarantee optimality, or require extensive computations [7][16][23], where the solution time increases exponentially with the number of jobs to be scheduled. These computational difficulties represent a main hindrance for practical implementation of the solution methods proposed thus far. This paper is intended to improve the solution procedure used for these practical measures of performance and variations of them.

More specifically, the problem to be addressed in this study is the scheduling or sequence independent n-jobs, on a single facility where the goal is to minimize the total penalty resulting from the tardiness of the jobs. For each job j, there is a required processing time Pj, a due date dj, and a penalty function Pj, which is a function of the tardiness of job j. In order to represent the jobs' different degrees of importance in the tardiness penalty, we will ues the following penalty function :

$P_j (d_j, C_j) = W_j \max \{O, C_j - d_j\};$

where Wj is the relative weight assigned to job j to reflect the penalty associated with each unit of tardiness for this job and Cj denotes the time at which job j is completed for the particular schedule being evaluated. All n jobs become available at time zero, and their processing times are independent of the order in which they are scheduled. Wj can be in anyfunctional form, i.e., not restricted to be linear.

This study has **three main goals :**

1 - To improve the solution procedures used to minimize total tardiness, we seek an exact solution method which overcomes the computational complexity of previous procedures (Elmaghraby [7], Emmons [9] and Shwimer [23]).

2 - Extend the solution procedure to minimize total tardiness penalties for any general penalty function, i.e., where tardiness penalty is not restricted to be of any particular functional form.

3 - Extend and synthesize the usability of the solution algorithm developed in new application areas. In particular, show how this algorithm can be used to enhance the effectiveness of hierarchical production planning systems.

The **plan of study** consists of six parts : In Part I above, the problem and scope of study are defined. Part II presents a brief review of pertinent literature. The proposed algorithm is then discussed in Part III, along with an illustrative example. Part IV presents the testing results. New application areas are discussed in Part V. We then conclude in Part VI by a summary of the study findings, and suggest issues for future research.

II. BACKGROUND

As a preemptive move to minimize total tardiness, it is always advisable to negotiate the due dates with customers so that tardiness can be avoided, or, minimized as possible. Yet, once the due dates are set, minimizing total tardiness is a natural quantification of the objective of meeting due dates, as essential prerequisite for customer satisfaction. The difficulty here arises from the fact that tardiness is not a linear function of completion time. Different approaches have been introduced in the literature to solve this problem. We may classify these approaches into four main categories, according to their main orientation. A brief note on each of these categories follows :

1 - Dominance Rules

The main contribution of dominance rules is that they restrict the search for an optimal solution by reducing the number of enumerations required to solv total tardiness problem. Some of these rules have been inititated by Elmaghraby [7], and mostly by Emmons [9]. These rules have been then extended by many others, e.g., Sen et. al [20]. A summary of Emmon's dominance rules follow.

In a sequence in which these rules are applied, for each job k, there is a set B_k of jobs which precede job k and a set of A_k of jobs which succeed job k in at least one optimal sequence. Let S be the set of all jobs to be scheduled and Pj be the processing time of job j. **Dominance Theorem** states that, there exists an optimal sequence in which job i is sequenced before job j if one of the following conditions is satisfied :

a) $p_i \leq p_j$ and $d_i \leq \max \{d_j, \sum_{k \in B} P_k + P_j\};$

b) $d_i \leq d_j$ and $d_j \geq \sum_{K \in S - A_i} P_k - P_j;$

c) $d_j \leq \sum_{k \in S - A_i} p_k$

Elmaghrabraby's Lemma [7] states that if a job j with $d_j \geq \sum_{k \in S} P_k$ exists then this job j will be placed in the last position in an optimal sequence. This lemma follows directly from condition (c) above.



ON THE N-JOB, SINGLE-FACILITY, SCHEDULING PROBLEM WITH TARDINESS PENALTIES

GERMAINE H. SAAD
School of Management
Widener University
الأستاذ المساعد بكلية التجارة
جامعة عين شمس

ABSTRACT

This paper addresses the main scheduling problem faced in both theory and practice of how to sequence n jobs on a single facility where the goal is to minimize job delays measured by total tardiness of all jobs to be scheduled.

The contribution realized is three fold :

- A Branch and Bound methodology is proposed which extends and improves the classical algorithm inititated by Elmaghraby (1969) and extended by Shwimer (1972). The proposed approach provides optimal solution to the above problem, uses tighter bounds, which results in substantial computational benefits over the earlier approaches. In the classical approaches, CPU time increases exponentially as a function of the problem size, while it increases in a quadratic pattern with the proposed modifications.
- The general case of tardiness penalties is discussed. The proposed approach is shown to be of high promise for such case, where tardiness penalties are not restricted to be linear functions.
- The aresas of application and usability of the solution method proposed are extended and synthesized for both job-shop and highly astandardized production environments. How the algorithm proposed can be used to enhance the implementation effectiveness of hierarchical planning systems is discussed.

Key Words :

Production Scheduling, Branch and Bound, Optimization.

1 . THE PROBLEM AND SCOPE OF STUDY :

This study addresses the basic production scheduling problem concerned with the determination of the order in which a number of jobs should be processed on one facility under a set of given conditions, where the performance measure of interest is minimization of job delays (tardiness).

Scheduling problems can be classified as static vs. dynamic, deterministic vs. stochastic, single product vs. multiproduct, single period vs. multiperiod, single machine vs. multiprocess facilities (see for example Eilon [6], Sen & Gupta [21]). This study deals with the static, single machine, multiproduct, multiperiod deterministic case, where the goal is to minimize total tardiness penalties.

We have chosen to focus on the single facility problem because of its special importance in both theory and practice. To say the least :

1 - From a theoretical standpoint, the analysis and solution of this case provide the basic insight needed for understanding and solving the more general case of multiprocess facilities.

2 - From a practical pont of view, when multiprocess facilities exist, it is commonly noticed that one of those facilities is causing the "bottle neck" in the job-shop operations. Hence, by solving the scheduling problem for this facility the production flow is smoothed for the whole shop.

3 - In practice, when multiple machines of the same type are used they can be treated as one machine with a capacity equal to the total capacities of the individual machines .

4 - In addition to using the results of the single machine case in Job-Shops, these results can be used effectively for scheduling in highly standardized production environments as well. Probably of most importance in this regard, is the use of the single machine scheduling results in solving the problem of infeasibility arising when disaggregating the aggregate production plan into detailed schedules, as will be discussed in this study in more detail.

5 - The single machine sequencing problem is quite common in both service and manufacturing settings. Examples of this problem in practice include : a patient treatment chair in a dentist's office, a CAT scan machine in a hospital, a mainframe computer in an organization, an assembly unit in a job-shop, a xerox machine in an institution, and the scheduling of different repair and maintenance operations for a highly skilled mechanist. Here the mechanist is treated as the machine and the equipments to be repaired are the jobs to be scheduled.

population who were not able to find jobs. Such a policy resuted in delay in finding a solution fo the oversupply of labor in Egypt. Also equilibrium wages should be implemened in hiring labor both in government and state-owned enterprise to reduce further price distortion and to check the rise of unemployment among workers with particular skills in certain fields of production .

Serious and continuous policies should be undertaken to check the growth in population which rose from 2.4% as an average between 1956-1980 to 2.7% as an average between 1980/1986. Furthermore, the high population growth rates are not expected to slow down before the end of this century and zero population growth rate is not expected to be reached before the year 2020, when population is projected to reach a stationary size of 132 million. Voluntary compliance with birth control policies by the public proved to be ineffective. Government policy for population control should be directed towards the elimination of pay raises for the first two children born in a family and to impose high taxes on families with more than two children.

Such tax should reflect the real cost of raising children to society and to pay for government free services, provided to families with large number of children .

It is estimated that 4m Egyptian are working abroad in the surrounding oil rich Arab and African countries. They are attributed with a large share of Egypts' foreign exchange receipts. Conditions are changing, however, in Arab and African countries These countries are upgrading and expanding their educational capabilities and manpower training. This is expected to result in a glut in the market for highly qualified labor in Egypt and to reduce considerably Egypts' foreign exchange receipts .

In addition, educational services in Egypt should be tailored to meet developmental requirements. Egypt cannot afford to waste its scarce resources, graduating students from specializations that are not needed for development, just to absord, temporarily, the increase in adult population. Also while there is a surplus in higher education and liberal arts graduates, there is acute shortage in middle school and vocational graduates. This resulted in disadvantaging the economy in two ways; first the wasteful use of the scarce educational resources; second, creating underemployment when placing higher education graduates in jobs not requiring their full educational background and training.

NOTES

1 - **General Agency for Public Mobilization and Statistics (GAPMS) Statistical Year Book ARE. 1986-1985,** Cairo : June 1986, P. 232 .

2 - Methods of Calculattion is by dividing total wages in a sector by the number of labor in the sector, in the same year, In 1979 total wages in agriculture were (Egyptian Pound) L.E. 584.0m, while the number of labor was. 4.165m, thus average salary per worker was LE. 140. 22, rising ro LE. 185.63 in 1981/82. Also total wages in manufacturing were LE. 1093.4m, while the number of labor in manufacture was 2.033m, thus average salary per worker was LE. 537.80, rising to LE 833.22 in 1981/82. GAPMS P. P. 232-3 .

3 - Average salary per worker in all sectors rose from LE 379.94 in 1979 to LE 641.34 in 1981/82 .

4 - See Gerald Meier "leading Issues in Economic Development". 3rd ed. (Oxford University Press N.Y. 1976, P.P. 170-6) .

5 - Between 1979 and 1981/82 total wages roes by 81.1% while total output rose only by 61.8%. The rise in wages in service sectors was 97.7% as compared to 56.9% in the commodity sectors. At the same time the rise in output in servic sectors was 82.3% as compared to 46.4% in the commodity sectors .

6 - This is based on population age distribution in 1960. See GAPMS p. 18 .

7 - See William Bowen and T. Fingan **The Economic of Labor Force Participation,** (Princeton University Press : 1969), pp. 7-8 .

8 - T. Hailstones and F., Mastrianna, **Comtemporary Economic Problems and Issues,** *(South-Western 1985) 7ed P, 7* .

9 - *For simplicity we will assume no fractional unemployment* exists, thus full employment is 100% of labor force employed.

10. 1. Abdel-Rahman and M. Sultan, "Role of Public and Private Sectors with Special Reference to Privatization. The Case of Egypt, in **"Privatization and Structural Adjustment in the Arab Countries"**, Said El-Naggar, ed. (Paper presented at a seminar held in Abu Dhabi, United Arab Emirates Dec 5-7, 1988) I.M.F. P. 160.

11. This equation can not be solved algebrically, but rather numerically through trial and error assigning different cardinal values for n and solving for both sides of the equation until $L_s = L_m$.

12. Marginal productivity of labor is calculated by dividing the increase in output, or income, between 1979 and 1983/84 by the increase in employment in the same years, for each sector.

Labor Supply and Demand and Market Equilibrium in Egypt between 1980 and 1990

$L_d = (10.828)(1.044^n - 1)$
$L_s = (9.617) + (40.889)(1.02^n - 1)(.50)$
$(10.828)(1.044^n - 1) = (9.617) + (40.889)(1.02^n - 1)(.50)$

Thus n is between 27 and 28 years[10].

This means that the demand for labor will absorb the increase in the supply of labor plus the already existing unemployed by the year 2007-2008 (assuming participation ratio = 50%)

Scenario 11 : (With labor participation ratio =40%)
$L_d = (10.828)(1.044^n - 1)$
$L_s = (5.528) + (40.889)(1.02^n - 1)(.40)$
$(10.828)(1.044^n - 1) = (5.528) + (40.889)(1.02^n - 1)(.40)$

Thus n is slightly more than 18 years.

This mean that demand for labor will absorb the increase in the supply of labor plus the already existing unemployed by the year 1998 (assuming participation ratio = 40%)

Conclusion :

Although open unemployment in Egypt is a serious problem, the projected growth in the demand for labor is expected to eliminate the problem in 18 to 20 years (starting 1980). Underemployment and in turn low productivity will continue to infest the Egyptian economy for a long time. More than 4.5m workers, constituting about one-third of total employment are engaged in cultivating only 6 million acres of land, producing less than one-fifth of total output in Egypt.

Also almost one-third of labor force is marginally employed in "other services" sector producing only 17.7% of total output. Most agriculture and "other services" sectors suffer from all types of unemployment.

Productivity in the combiened service sectors (services and other services) is lagging behind the rest of the economy. The share of the combined service sectors in total employment rose from 42.8% to 47.3% between 1979 and 1983/84. Marginal productivity of labor in the combined service sectors was only half that the commodity sectors (agricultural and manufacturing) for the same period. While each additional workers contributed an average production of L.E. 10075 (Egyptian Pound) in the commodity sectors, marginal productivity of labor in the combined service sectors was only L.E. 5142 for the same period.[11]

Non-deflated labor productivity figure in the "agriculture" sector, however, was higher than that of the combined service sectors ot "manufacturing" sector. Prices in agriculture is mainly free from government intervention, rising sharply in response to increases in consumers demand while prices in the non-agricultural sectors are sticky. They do not reflect changes in market conditions. The increased demand for products in the nonagricultural sectors is translated into shortages at the going prices rather than higher prices. Shortages are manifested in the long waiting period or long standing lines for buying goods produced in the nonagricultural sector. In many cases, prices in the non-agriculture sectors are set below cost of production. Actually government subsidization of state-owned enterprises (mostly in the non-agricultural sectors) amounted to more than government budget deficit in every year between 1975 and 1983 except for 1977, where subsidies were slightly less than the deficit.

The agricultural sector, however, is mainly made of small producing units, privately owned and with prices freely determined according to market conditions. This resulted in higher rise in agricultural prices more than the rise in prices of both the in "manufacturing" sector or service sectors. Between 1965/66 and 1985 the index of wholesale prices for agricultural crops rose by 557.7% while that of textile rose only by 273.3%, that of household appliances rose by 110.4%, that of housing rose by 22.5% and that of transportation by 216.8%, for the same period. As a result the higher value added per worker in Egyptian agriculture as compared with the value added per worker in the "manufacturing" or service sector do not reflect higher productivity but rather higher inflationary pressure in agriculture. In other words, increasing employment in the agricultural sector need not translate into higher physical production in the agricultural sector than in the rest of the economy. As a result the increase in labor force should be directed away from agriculture despite the fact that agriculture contributes more current value added figures than the rest of the economy because of the price rise differential between agriculture and the rest of the economy.

Emphasis should be placed, however, on improving agricultural technology and intensifying capital rather than labor to increase real output in order to reduce inflationary pressure.

The object of development plans should be to raise average productivity of both agriculture and service sectors to match productivity in manufacturing sector. Increasing labor productivity can be achieved by providing the right kind of education and training which should reflect projected sector demand for labor. In the past education was used as a process to absorb the increase in adult

employed workers over the years is published. Employment ratio (the percentage of the employed to total population rose from 26.5% in 1979/80 to 28% in 1983/84 .

Participation ratio, however, ranges between 40% and 50% in modern industrial states, with tendency for rising over the years(7). In the US labor participation ratio rose from 41% in 1950 to 49% in 1984(8). If we apply a participation ratio of 50% to the increase in population in Egypt estimated at 9.936m between 1980 and 1990 we reach 4.968m workers entering the labor force during the same period. If we assume participation ratio of 40%, the number of workers entering the labor force reaches only 3.974m for the same period .

Based on the above analysis, open unemployment in Egypt ranges between 5.528m and 9.617m in 1980, i.e. between 34% and 47% of existing labor force (depending on assumend participation ratio of 40% or 50% respectively) .

Thuse the size of actual open unemployment in 1980, in addition to the natural increase in labor force in the decade between 1980 and 1990, is expected to range between 9.502m (assuming a realistic participation ratio of 40%) and 14.585m (assuming less realistic participation ratio of 50%). This represents available supply of labor during the decade of the 1980s .

Labor Demand

From another side the demand for labor in Egypt can be extrapolated from sectoral employment growth rates. Available sectoral employment figures indicated annual growth rates of 1% in "agriculture", 5% in "manufacturing", 2.4% in "services" and 9.8% in "other services". Thus total extrapolated increase in the demand for labor exceeds the projected increase in supply for labor (but labor demand is less than avaialable supply of labor. Labor supply includes, besides the new entrant to labor force, existing unemployed workers) estimated to range between 3.974m and 4.968m between 1980 and 1990. Thus the rise in labor demand between 1980 and 1990 is expected to tap part of the pool of past accumulated unemployment estimated to range between 5.528m and 9.617m .

Syphoning off part of the pool of past accumulated unemployment during the 1980s will have a significant effect on labor market .

(1) It will slow down growth of employment in the "other services" sector, in which the bulk of Egypt's underemployed are concentrated. Already employment growth in this sector was tapering off from 12% between 1979/80 and 1980/81 to 10% between 1982/83 and 1983/84 .

(2) Wages are expected to rise more than the increase in productivity, reflecting the increased utilization of past accumulated pool of unemployed workers. In early 1980s inflation was rising at 14% a year while wages were rising at 25% a year, resulting in increases in real wages of about 11% a year. From another side, output per worker rose at a nominal rate of 15% a year, with productivity rising at about 1% a year. Thus the increase in real wages was much higher than justified by increases in productivity. As a result the share of wages to total income was rising steadly from 34.0% in 1979, to 36.5% in 1980/81 and to 38.1% in 1981/82 .

In many state-owned enterprises and public authorities the share of wages to capital, in value added, is higher than the theoretical ratio of 2 : 1. This was experienced regardless of profit achieved or gain in productivity realized, the higher share of wages was a result of monetory as well as in-kind remuneration(8) . The rising share of labor to the share of capital in total income, in the government controlled sector, contributed to the overall inflationary rise in wages and reduced saving, resulting in sluggish economic growth .

How long does it take for the rising demand for labor to absorb the increase in the supply of labor and available pool of past accumulated unemployed labor .

Or after how many years will Egypt achieve full employment of labor force ?(9) The answer to this depends on observed population growth rates and sectoral demand for labor through the eighties, as well as on our assumption concerning participation ratio during this period .

Definitions and values of variables :

L_d = The increase in the demand for labor .

L_s = Available supply of labor (existing pool of the unemployed plus the increase in the supply of labor) .

X_1 = Population in the base-year 1980 (40.889m) .

X_2 = The number of employed workers in 1980 (10.828m) .

X_3 = (50%) = The number of unemployed workers in 1980, assuming participation ratio of 50% (9.617m) .

X_3 = (40%) = The number of unemployed workers in 1980, assuming participation ratio of 40% (5.528m) .

X_4 = Employment growth rate (4.4%/Y) .

X_5 = Annual population growth rate (2.0%/Y) .

n = The number of years past 1980 when $L_d = L_s$.

Thus :

$L_d = X_2\ [(1 + X_4)^n - 1]$

$L_s = X_3\ (50\%) + (X_1)\ [(1+X_5)^n - 1]\ (.50)$.(For participation ratio = 50%)

Or $L_s = X_3\ (40\%) + (X_1)\ [(1+X_5)^n - 1]\ (.40)$.(For participation ratio = 40%)

When all the labor force is absorbed by the increase in labor demand in n years then $L_d = L_s$.

Scenario I : (With labor participation ratio = 50%)



Labor Supply and Demand and Market Equilibrium in Egypt between 1980 and 1990

manufacturing as compared to agriculture, is reinforced by the high level of benefits accrued to industrial workers in the shape of recently legislated medical treatment coverage and social security .

The wage differential is also a result of the relatively high underemployment existing in rural areas, the inelastic arable land supply and the high cost of urban living as compared to rural living, especially the high cost of urban housing .

Since the early 1950s, the government has stood as an employer of last resort for liberal arts and technical school graduates a policy which makes government agencies and state-owned enterprises, a dumping ground for surplus labor, contributing considerably to the state of under-employment in the country .

Wage levels in general, have risen more than the urban consumer price index, despite the existence of open unemployment estimated to range between 34% and 47% of the labor force (applying participation ratios similar to those existing in modern industrial states). Between 1979 and 1981/82, average salary per worker rose by 68.8% while the urban consumer price index rose only 26.8% between 1980 and 1982(3) .

Wages rose before disguised unemployment from the rural sector, could be productively absorbed in the modern sectors. The rise in wages, contributed to slower employment growth than would have been the case, with lower wage rates .

There is a bias in developing countries towards the adoption of capital intensive methods in production and the utilization of technically advanced machines imported from abroad(4). This is a result of overpriced labor which caused the introduction of labor saving machinery, replacing labor with capital. This trend is further intensified by the fact that currencies in developing countries are overvalued. This makes high technology imported machinery cheaper to use than domestically produced basic machinery or labor. Also, interest rates prevailing in many developing countries do not reflect equilibrium conditions in the market for financial resources. Interest rates are controlled by government and are commonly understated, which fails to reflect existing inflation rates and the real scarcity of capital. High inflation lowers real interest rates considerably below nominal interest rates. With the inflation rate in Egypt rising more than 14% a year between 1980 and 1985, real interest rates were small or in some years, even negative.

From another side, the continuous devaluation of the Egyptian pound vis á vis major currencies, was lagging and insufficiently responsive to the fall in the value of the Egyptian pound (as manifested by the considerable balance of payment deficit during this period). All of this, resulted in over utilization of imported advanced capital and contributed to the intensification of the existing imbalance between labor and other economic resources .

Generally, the rise in wages in Egypt in the early 1980s, exceeded the rise in output. This was mainly a result of the relatively higher increases in wages to output in the commodity sectors as compared to the service sectors(5) .

Also, the rise in wages in the government sector in Egypt was usually lagging behind wages in the other sectors. This is contrary to what is commonly observed in developing countries in which, wage increases in the public sector, lead increases in the private sector. That wage differencial in Egypt resulted in the exodus of qualified employees from goverment and state owned enterprises, reducing efficiency in the public sector and contributing to factor-price distortion between private and public sectors .

The rise in wages was aggravated by the acceleration of urbanization, which increased from 41% of population in 1965 to 46% in 1985. The influx of agricultural labor to a urban centers, transformed rural underemployment into urban open unemployment. The rise in labor demand in urban centers, absorbed part of open unemployment at wages higher than those prevailaing in the agricultural sector, rasing the general wage level .

Also, the demonstration effect played a major role in the accentuation of the inflationary rise in wages, whereby labor in the traditional sectors, employed in handcrafts and small industries, demanded wages just as high as those prevailing in the modern sector .

The overpricing of labor, the underpricing of capital (especially imported capital) below opportunity cost and the factor-price distortion, aggravated open unemployment and intensified disguised unemployment in the rural and service sectors .

Labor Supply

The percentage of population reaching 20 Years of age between 1980 and 1990 is estimated to be 24.3 of total population in Egypt, of which 13.4% are between 10-14 years of age and 10.9% are between 15-19 years of age in 1980(6). Since population in 1980 was surveyed at 40.889m thus the number of people expected to reach working age of 20 during the decade starting 1980 was estimated to be 9.936m .

Egyptian statistics published by the General Agency for Public Mobilization and Statistics do not reveal figures for the size of labor force or participation ratio (the percentage of the labor force to total population). Only the number of

Labor Supply and Demand and Market Equilibrium in Egypt between 1980 and 1990

A. ZEWAIL

ABSTRACT

The high population growth rate and the inelastic supply of the other resources, helped in shaping the unemployment problem in Egypt as the country enters the 1990's. Also the imblance between labor and other resources, as well as the introduction of labor-saving technologies in production, threaten to further intensify the under-employment of the labor force. This paper tries to measure the size of available labor supply, based on pouplation growth rates and the already existing unemployed, assuming different participation ratios. This paper projects labor demand based on sectoral employment growth rates. A simple employment model is built to extrapolate the time period necessary for the demand for labor to absorb both the already existing unemployed and the increase in the labor force due to natural population growth, given two different scenarios. Finally the paper suggests some recommendations for inhancing labor productivity in Egypt, as a mean to combat underemployment.

INTRODUCTION

Unemployment is Egypt's major economic problem as the country enters the 21st century. A large segment of unemployment in Egypt as well as in many other developing countries, is not of the keynesian type, i.e. it cannot be cured by stimulating aggregate demand. Rather, unemployment is a result of the chronical structural imbalance between labor and other resources, as well as a result of ongoing technological development which intensifies such structural imbalance .

In many developing countries, resources, except labor, are characterized by inelastic supply. Also, Arthur Lewis, in his two-sector growth model, asserts that labor supply is generally unlimited in developing countries, a factor which when combined with the inelastic supply of other resources, limits output expansion to the extent of the availability of investment resources.

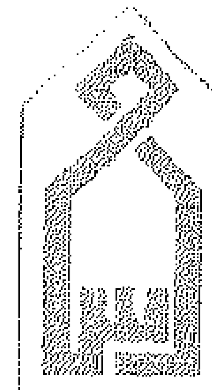
Open unemployment is estimated to range between 15% and 20% of the labor force in developing countries. Unemployed workers usually find their way into the "other services" sector, which has acted as an employer of the last resort in Egypt in recent years, with an increasing number of people also employed in government offices and domestic services or self-employed as peddlers. The share of the "other services" sector in total employment in Egypt rose from 26.2% in 1979 to 31.9% in 1983/84[(1)] .

Minimum wage policies and compulsory workers' benefits covered by firms in some sectors further aggravated unemployment problems and resulted in factor-price distortion which prevented equilibrium in the labor market and lowered labor productivity. Normally, minimum wage policies narrow the wage range between skilled and non-skilled labor. Statistics in Egypt however, indicate an increasing wage differential between the wage rate in agriculture (employing mainly unskilled labor) and the wage rate in manufacturing (employing mainly skilled labor). Between 1979 and 1981/82 the wage rate in agriculture, rose by 32.4% while the wage rate in the manufacturing sector rose by 54.9% .

Also, wages in the manufacturing sector were 3.84 times that of agriculture in 1979, rising to 4.49 times in 1981/82. The reason for the considerable wage range difference, seems to be a result of labor pressure to raise wages in the industrial sector. Such a pressure is benign in the agricultural sector. From another side, the relative rise in wages in



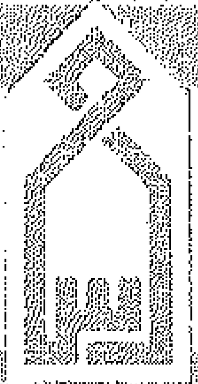
ADMINISTRATIVE RESEARCH REVIEW



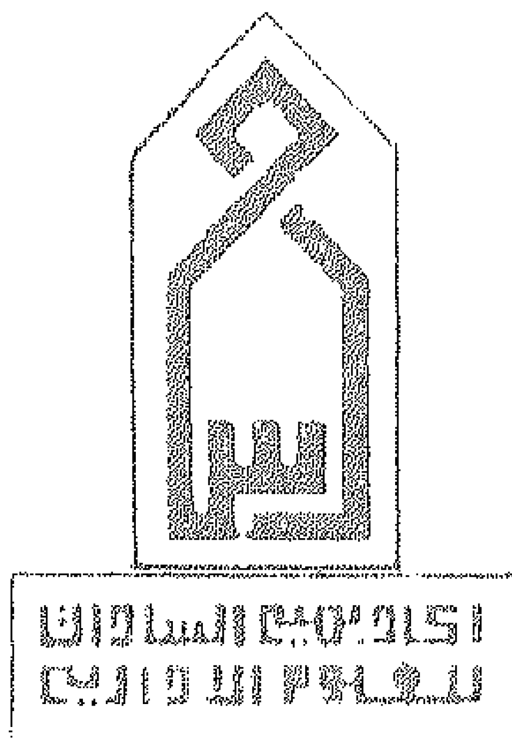
Volume : 3 No. : 3

1990

المجلد ٣ العدد الرابع



مجلة البحوث الإدارية



● تدريب ● استشارات ● بحوث ● تعليم ●

١٩٩٠





مجلة البحوث الإدارية

١٩٩٠

● تدريب ● استشارات ● بحوث ● تعليم

المجلد ٣ العدد الرابع

مجلة البحوث الإدارية

*

فصلية أكاديمية علمية
تعنى بالبحث العلمي
في مجالات الإدارة
والعلوم المتصلة بها

*

رئيس التحرير

أ . د عمرو غنايم

● ● ●

مدير المجلة

عادل البحيرى

● ● ●

مدير التحرير

أحمد قطب



فى هذا العدد

الخيار الصعب
أ . د . عمرو غنايم
رئيس اكاديمية السادات

ص ٨

الخيار الصعب الذى تواجهه الإدارة المصرية فى كافة مستوياتها ومجالاتها سواء السياسية أو الاقتصادية فى مجال الخدمة المدنية أو المحليات فى الوحدات الاقتصادية أو الخدمية يمكن إرجاعه إلى .. عدم التفهم السليم لقواعد وأسس علم الإدارة أو الجمود فى تطبيقها ، وعدم كفاية أو دقة أو حداثة البيانات التى يتعامل معها المدير ، أو القصور فى المهارات أو القدرات أو المعرفة لدى المدير ، أو عدم القدرة على مواكبة المتغيرات التكنولوجية أو الاقتصادية والاجتماعية والبيئية السريعة والتعامل معها .. ، كما أن هناك الضغوط البيئية الواقعة على المدير .. والخيار الصعب يتاتى فى ثلاثة محاور .. حسن وسلامة اختيار القيادات .. وقدرة هذه القيادات على توفير المناخ المحابى .. والمحور الثالث وهو خاص بالقرار الذى يتم اتخاذه وقدرة القائد على تهيئة المرءوسين لهذا القرار .

الشركات المشتركة المتعثرة فى مصر
الدكتورة / نجد خميس حميدة

ص ١٠

عاش المجتمع المصرى الفترة ما بين ١٩٧٤ وحتى عام ١٩٨٧ يسمع فقط معزوفة الدفاع عن الشركات المشتركة ، إلى أن بدأت التلميحات تخرج عن الجهاز المركزى للمحاسبات بأن الكثير من هذه الشركات يواجه مشاكل مالية متعددة ، وتوالت بعد ذلك دعاوى المؤسسات المالية المصرية للحجز على بعض هذه الشركات للمحافظة على حقوقها لديها بعد أن توقفت عن سداد أقساط الديون المستحقة عليها وفوائدها .. وتهدف الباحثة من خلال هذه الدراسة أن تحقق .. حسم الجدل حول الأسباب أو المتغيرات التى تسببت فى تعثر الشركات المشتركة التى ساهم القطاع العام فى تأسيسها .. وتسجيل الدروس المستفادة من هذه التجربة واقتراح الحلول التى تساعد التخفيف من حدة هذه المشكلة .

نحو تحليل للتعادل متعدد الأبعاد أكثر واقعية من خلال برمجة الأهداف بوحدات صحيحة
دكتور / محمد زكى عيد محمد

ص ٢٩

تمثل دراسة وتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح وما تنطوى عليه من مشكلات مجالا طيبا يزدهر فيه كثيرا تطبيق أسلوب برمجة الأهداف بوحدات صحيحة ، حيث يمكن الأخذ فى الحسبان جميع أهداف المنظمة وتحليلها للتعرف على أى تعارض بينها حتى يمكن إعداد هيكل الأولويات المناسب الذى يعكس مدى اهمية كل هدف من وجهة نظر الإدارة بما يسهم فى تحقيق مستويات مرضية من جميع الأهداف فى آن واحد . كما يمكن الأخذ فى الحسبان عدم التأكد بحيث تأتى النتائج منطوية على قدر من مخاطر عدم التأكد يتناسب مع ميول وقدرات متخذ القرار لتحمل المخاطر . كما يمكن الأخذ فى الحسبان كلا من تعدد المنتجات ، وعدم القابلية للتجزئة بالنسبة لجميع (أو بعض) المنتجات ، وندرة الموارد اللازمة للتنفيذ . أى انه باختصار شديد يمكن فى ظل أسلوب برمجة الأهداف بوحدات صحيحة الأخذ فى الحسبان مختلف المشكلات التى يمكن أن تكتنف دراسة وتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح بما يسمح بتطوير هذه الدراسة ويجعلها تؤتى ثمارها المرجوة .





- ثمن النسخة الواحدة ٥٠ قرشا
- الاشتراك السنوى بالنسبة للأفراد ١٥٠ قرشاً
- الاشتراك السنوى بالنسبة للهيئات والدوائر الحكومية ٢٠ جنيها لعشر نسخ
- الاشتراك السنوى بالنسبة لخارج القطر ٢٠ دولارا

وظيفة التسويق فى المنظمات الصحية والاستثمارية
الدكتور / طاهر مرسى عطية

ص ٤٦ يركز البحث على المنظمات الصحية الاستثمارية فى مدينة القاهرة الكبرى . وقد أوضح البحث أن هذه المنظمات موجهة فنياً وليست موجهة تسويقيا ، فالتنظيم الإدارى فيها خلو من وحدة إدارية تمارس وظائف التسويق ، والتسويق فيها بمفهومه الحديث غائب عن ذهن الإدارة العليا . وليس لدى معظم المنظمات نظم معلومات تسويقية ، كما أنه ليس لديها استراتيجيات سليمة للمنتجات أو التسعير أو الترويج ، كما أبرز الحاجة لدعم الفكر التسويقى لدى إدارة المنظمات ، لما يمكن أن يقدمه من حلول لكثير من المشكلات التى تواجهها .

مفاهيم الارشادات المحاسبية
دكتور / عطية على البدويهى

ص ٦٣ المحاسبة مجال معرفة له قواعده وأصوله المحاسبية المتعارف عليها . كانت المحاسبة ومازالت تؤدى دورها بنجاح فى الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية إلا أن تطورها هذا سوف يكون أكثر إيجابية وفعالية لو وضعت لها نظرية علمية تضعها فى مصاف العلوم المتقدمة .

ولا خلاف على أن الحاجة ملحة لوضع نظرية علمية للمحاسبة ، وأن المحاولات مازالت مستمرة فى هذا الاتجاه ، وقد اتضح للمنظمات المهنية المحاسبية والباحثين فى هذا المجال أن هناك خلطا واضحا فى عدد وطبيعة العناصر المحاسبية أو القواعد والأصول المحاسبية أو الإرشادات المحاسبية .

وهذا البحث يتناول أحد هذه المعوقات فى محاولة لإزالة الخلط الواضح حاليا فى المصطلحات التى تلزم الإرشادات المحاسبية التى لا خلاف على أنها تكون النظرية المحاسبية .

ملاحظات حول بناء القدرات وبناء المؤسسات
الدكتور محمود توفيق الريس

ص ٧٥ تقول هذه الورقة إن الفكر التنموى فى تطور مستمر ، وأن نظرية بناء المؤسسات احتلت المسرح النظرى فى فترة الستينيات ، ثم تدريجيا ومنذ منتصف السبعينيات ، حل مكانها نظرية بناء القدرات ونقارن هنا فى هذا المقال بين النظريتين ، وننتهى إلى أهمية كلاهما فى دراسات إدارة التنمية .

The Impact of Recent Economic Development in Egypt on The Trade Deficit and on Foreign Borrowing Requirements
Dr. A. Zewail

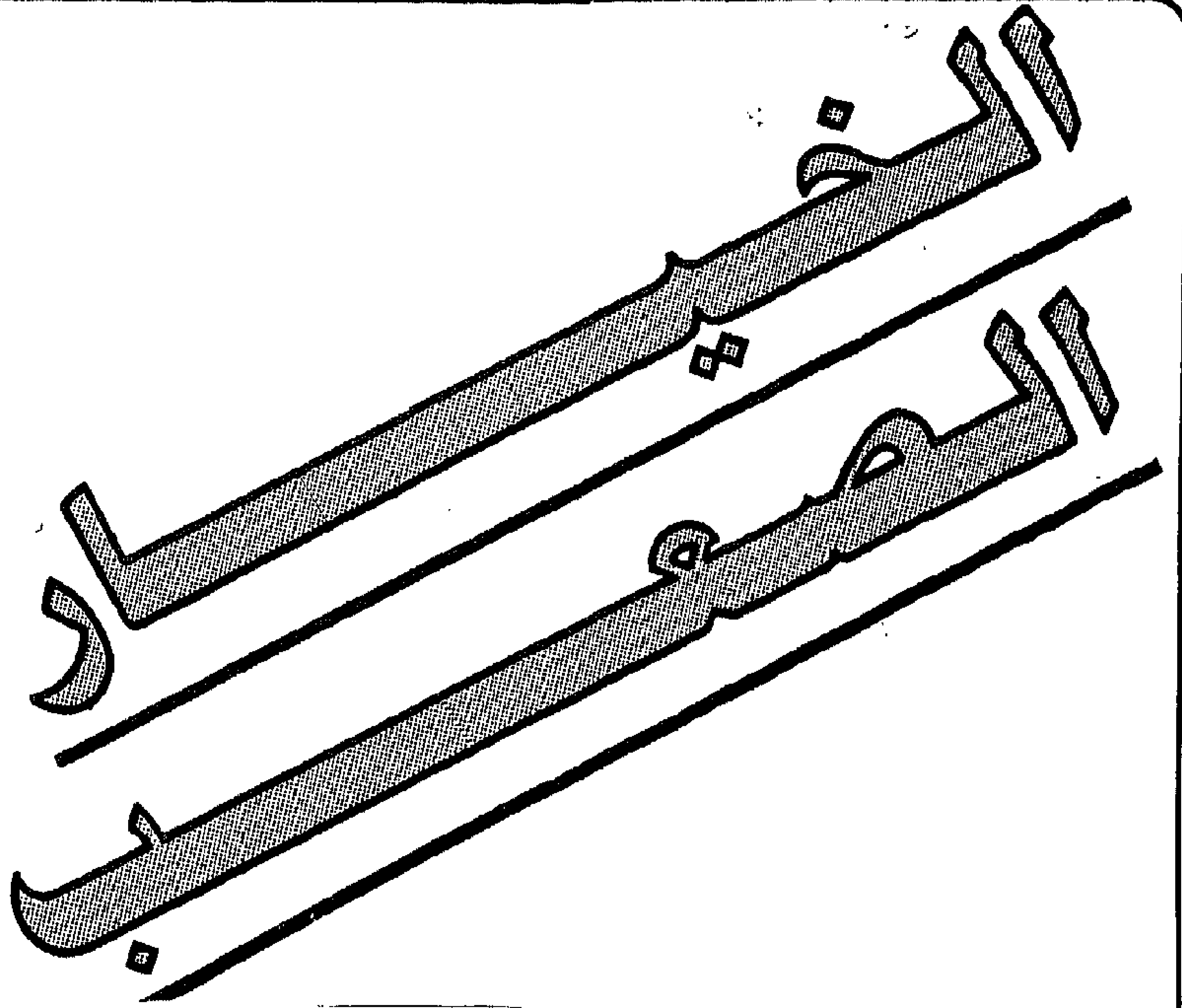
ص ١٠٠ This paper examines the relative size of Egypt's foreign debt to the major economic variables, the problems that the foreign debt entails to Egypt, causes that contributed to the rise in foreign debt and factors that encouraged Egypt to go deeply into debt. The paper also analyses the relationship between foreign debt, on one side and consumption, income distribution, taxation and state-owned enterprises, on the other. It also reviews national and international events that helped in dhaping the debt crisis. Finally, the paper suggests general solutions for Egypt's foreign debt problem .

A Computer-Based Integrated Management Information System : A Business Manager's Guide
Prepared by : Ahmed Bahgat, Ph.D.

Basic Concept :

ص ٨٨ A computer-based management information system is an integrated network of subsystems and databases which are linked and interfaced with each other to accept input data and generate output reports . It involves a series of pre-designed computer processes done at a definite sequence and time intervals in order to accurately meet the pre-defined information needs of management .

In alomst all cases, MIS develops in response to the needs of management for accurate, timely, and meaningful information in order to plan, analyze and control the organization's activities and thereby maximize its growth .



أ. د. عمرو غنايم
رئيس أكاديمية السادات

تناول كُتاب الإدارة باختلاف مذاهبهم واتجاهاتهم الإدارية . الإدارة باعتبارها علماً وفنا .. علما يعتمد على أصول وقواعد واسس ارسيت قواعدها منذ كُتاب الإدارة الأوائل . بل ويمكن إرجاعها إلى عهد الفراعنة من واقع الرسوم والنقوش على جدران ماتم اكتشافه من مقابر أو آثار . وقد تطور هذا العلم مع مرور الزمن ليتواكب مع المتغيرات البيئية والاجتماعية والاقتصادية وما يحمله التطور التكنولوجي من تقدم سريع ، وهذا التطور يقوم على الأسس والمبادىء القديمة التى بدأ بها . وفى نفس الوقت يتمشى مع الظروف والنظم السياسية والاقتصادية والاجتماعية القائمة ووفق ما يتطلبه العمل فى الدولة أو المؤسسة أو الوحدة سواء كانت خدمية أو تجارية أو صناعية أو زراعية . أى أن علم الإدارة ليس جامداً بل إنه يقوم أساسا على التطوير والتحديث وفقاً لمتطلبات الموقف ويتميز بالمرونة والحركية ليتواكب مع المتغيرات السريعة واحتياجات ودوافع العاملين وتأثيراتها على سلوكهم .

أما فن الإدارة ـ الوجه الثانى للعملة ـ فينبنى على أسلوب تطبيق الأسس العلمية للإدارة . ومن هنا يتأتى النجاح أو الفشل فى تحقيق الخدمة أو الهدف الذى تسعى المنظمة إلى الوصول إليه . ومن ثم فإن مفهوم فن الإدارة يمكن إرجاعه إلى الفرد الذي يقوم بالتطبيق ومجموعة الأفراد الذين يتعامل معهم ، والبيئة الاجتماعية والاقتصادية والسياسية التى يعمل فى إطارها أو حدودها . وبمعنى آخر فإن الفرد الذى يدير يتطلب الأمر أن يتوافر لديه قدراً من المهارات والقدرات والخبرات تمكنه من مرونة التطبيق آخذاً فى اعتباره مجموعة المتعاملين معه والبيئة التى يعمل فيها ويتعامل معها .

ومن المتفق عليه أيضا أن الفرد الذى يتحمل عبء الإدارة لا يشترط فيه اشتراطات محددة بذاتها من ناحية المؤهل بخلاف المهارات العلمية والفنية والقدرة على التعامل مع الآخرين والاتزان النفسى والذهنى والقدرة على التحرك السريع . الأمر الذى يمكننا معه القول أنه إذا توافرت هذه المهارات والقدرات أمكن للفرد تطويع هذه المهارات والوصول بمرءوسيه لتحقيق الأهداف . وهذا لا يعنى بالضرورة اشتراط مؤهل معين فيمن يتقلد منصب الإدارة كما أن نجاح فرد فى موقع معين لا يعنى بالضرورة نجاحه فى موقع آخر بنفس القدر لأن الأمر يتوقف أولاً وأخيراً على البيئة

والموقف وكيفية التعامل معه .

إن هذا التقديم ضرورى لأن التفاعل بين أنماط الإدارة والقيادة والمرءوسين ينعكس بصورة مباشرة على أداء العاملين حيث إن المعروف أن نمط القيادة أو فن الإدارة يجب أن يتواءم مع دوافع ورغبات الأفراد والتى تؤثر تأثيراً مباشراً على سلوك الفرد وسلوك الفرد ينعكس بدوره على أدائه ومن ثم تحقيق الأهداف .

والخيار الصعب الذى تواجهه الإدارة المصرية فى كافة مستوياتها ومجالاتها سواء السياسية أو الاقتصادية فى مجال الخدمة المدنية أو المحليات فى الوحدات الاقتصادية أو الخدمية يمكن إرجاعه إلى أحد الأسباب التالية :

١ ـ عدم التفهم الواضح والتطبيق السليم لقواعد وأسس علم الإدارة أو الجمود فى تطبيقها حيث إن مبادىء الإدارة واضحة ويمكن تطويعها بما يتلاءم مع ظروف كل تنظيم ومجال نشاطه .

٢ ـ عدم كفاية أو دقة أو حداثة البيانات التى يتعامل معها المدير الأمر الذى ينعكس بدوره على نوعية أسلوب الإدارة الذى يتبعه المدير أو القائد بحيث لا يؤتى الثمار أو الناتج المطلوب .

٣ ـ القصور فى المهارات أو القدرات أو المعرفة لدى المدير وعدم تفهمه لدوافع مرءوسيه ، الأمر الذى لا يمكنه من استخدام أسلوب القيادة الذى يتلاءم مع دوافع مرءوسيه وينعكس على سلوكهم وبما يتلاءم مع ظروف الموقف .

٤ ـ عدم القدرة على مواكبة المتغيرات التكنولوجية والاقتصادية والاجتماعية والبيئية السريعة والتعامل معها . كذلك عدم استخدام الوسائل والأساليب الكمية الإدارية التى أصبحت السمة المميزة للإدارة الحديثة .

٥ ـ إن هناك العديد من أساليب وانماط الإدارة التى ظهرت فى السنوات الأخيرة أثبتت بعضها نجاحا فى التطبيق فى مواقف معينة . وبالتالى فإن مهارة وقدرة القائد تتوقف على استخدامه الأسلوب الذى يتلاءم مع ظروف المنظمة التى يديرها .

٦ ـ كما أن هناك أيضا الضغوط البيئية الواقعة على المدير سواء فى القرارات السيادية من رؤسائه والتى تتأثر عادة بالسياسة العامة للدولة والظروف الاجتماعية والاقتصادية بالإضافة إلى الضغوط العمالية الناجمة عن مقاومة المرءوسين للتغيير ومعدل التغيير السريع فى القرارات والقوانين واللوائح التى تنظم عمله وتعوقه عن تحقيق المنظمة للأهداف التى تسعى إلى تحقيقها . ثم هناك الضغوط النقابية والرقابية والشعبية التى تنعكس بدورها على أدائه .

والخيار الصعب يتأتى فى ثلاثة محاور :

المحور الأول : حسن وسلامة اختيار القيادات القادرة ذات المهارة والقدرة على التعامل مع المتغيرات البيئية دون النظر لأى اعتبار غير القدرة والمهارة المتوافرة فى الفرد الذى يتم اختياره .

والثانى : هو قدرة هذه القيادات العليا المختارة على توفير المناخ المحابى وإطلاق الحريات للمدير لتحقيق الهدف المطلوب منه إنجازه .

أما المحور الثالث : فهو خاص بالقرار الذى يتم اتخاذه ، فالقرار كثيراً ما يكون تأثيره سياسياً أو اقتصاديا أو نفسيا عنيفاً على من سيطبق عليهم إلا أنه واجب الاتخاذ ومن ثم فإن الخيار هنا يكون صعباً على متخذ القرار سواء من حيث تأثيره أو من ناتج مقاومة التغيير التى هى سمة النفس البشرية . والمحك الرئيسى هناك هو قدرة القائد على تهيئة المرءوسين لهذا القرار .

إنه خيار صعب سواء للقيادة السياسية العليا أو للقيادة على مستوى الإدارة . وفى كلا الحالتين فالأمر يتطلب الشجاعة والقدرة على اتخاذ القرار الملائم فى الوقت المطلوب والذى يحقق الهدف مهما اختلف مستوى متخذ القرار ، وسواء كان هذا القرار على مستوى القيادة السياسية العليا أو على مستوى الوزير أو المدير أو المشرف فى اى مصلحة أو منظمة أو وحدة .

الشركات المشتركة المتعثرة فى مصر

دراسة تحليلية

لحجم المشكلة وأسبابها ومقترحات لعلاجها

د . نجد خميس حميدة

١ ـ مقدمة :

طرحت قضية حاجة المشروعات في الدول النامية إلى انظمة الإدارة الحديثة والكوادر المدربة على تطبيقاتها ، واوصى الكثيرون باختصار الطريق والالتجاء إلى مشاركة الشركات العالمية حتى يمكن من خلال هذه المشاركة الحصول على تلك الانظمة وهؤلاء الكوادر(١-٥) .

قدمت عدة مبررات للأخذ باسلوب الشركات المشتركة كمدخل لإقامة الشركات الناجحة ، لعل اهم هذه المبررات مايلى :

اولا : يساعد الشركات المشتركة على زيادة تدفق الأموال للدول النامية إذ ان الشكل القانونى لهذه المشاركة يفرض اشتراك الطرف الأجنبى (أول الأطراف الأجنبية) في راس المال .. هذا فضلا عن ان وجود الشريك الأجنبى يضمن تدفق التسهيلات والقروض من المؤسسات الأجنبية لتسهيل تمويل استثمارات الشركات المشتركة(٦) .

ثانياً : يساعد تكوين الشركات المشتركة على تنشيط سوق راس المال في الدول النامية ، وبالتالى يعجل بتعبئة مدخراتها للاستخدام في تمويل برامج التنمية ويعمل على سحب جزء من السيولة الموجودة في السوق .. مما يؤثر حتما على معدلات التضخم . تاتى هذه المساعدة عادة من خلال اتخاذ اغلب الشركات المشتركة شكل الشركات المساهمة .. وطرح اسهمها في السوق للبيع(٧) .

ثالثاً : من المفروض ان تكون المشاركة مع طرف اجنبى لديه خبرة سابقة في ممارسة النشاط الذى تقام من اجله الشركة المشتركة او سبق له الاستثمار الناجح في هذا المجال ، او لديه خبرة في الإدارة الناجحة لمشروعات مماثلة لتلك التى ستقام من اجلها الشركة المشتركة ، وعلى ذلك يتجنب الشريك الوطنى الأخطار التى تصاحب عادة الدخول في مجالات جديدة(٨) .

رابعاً : يتوقع الشريك الوطنى ان ينقل الشريك الأجنبى إلى الشركة المشتركة محصلة تجاربه في الإدارة لمشروعات ناجحة سابقة على شكل انظمة مستحدثة للعمل وادوات يمكن ان تساعد على تعظيم الإنتاجية وترشيد المصروفات وتنمية الإيرادات .

خامساً : تعتبر الشركة المشتركة القناة الطبيعية لتدفق التطور التكنولوجى من الشركات التى قطعت شوطا في تطوير منتجاتها إلى الدول النامية الراغبة في التعرف على افضل السبل لإنتاج هذه السلع(٩) .

سادساً : يامل الشريك الوطنى ان يتيح الشريك الأجنبى الفرصة لعدد من المهارات الوطنية للتدريب على فنون الإدارة من خلال العمل تحت قيادة العناصر التى يتم اختيارها بواسطة الشريك الأجنبى صاحب الخبرة السابقة في الإدارة الناجحة للمشروعات .

سابعاً : يعتقد الشريك الوطنى عند المشاركة .. إن الشريك الآخر سوف يجنبه الكثير من المخاطر واهمها تلك التى تنشا عن خبرته المحدودة في إعداد دراسات الجدوى للمشروعات ، واختيار التكنولوجيا المناسبة والسيطرة على حجم الأموال المستثمرة في المشروع ، وتقديم المنتجات الجديد للأسواق(١١) .

** استمر الدفاع عن المشروعات المشتركة والدعوة لها منذ نهاية الحرب العالمية الثانية حتى الآن ولم ينشر حتى الآن .. اي تقييم للتجربة ، وبالتالي افترض الباحثون حتمية الدفاع عن هذا النهج في إقامة المشروعات ، وعاش المجتمع المصرى الفترة ما بين ١٩٧٤ وحتى عام ١٩٨٧ يسمع فقط معزوفة الدفاع عن الشركات المشتركة إلى ان بدات التلميحات تخرج من الجهاز المركزى للمحاسبات بان الكثير من هذه الشركات يواجه مشاكل مالية متعددة ، وتوالت بعد ذلك دعاوى المؤسسات المالية المصرية للحجز على بعض هذه الشركات للمحافظة على حقوقها لديها بعد أن توقفت عن سداد اقساط الديون المستحقة عليها وفوائدها .

** راجعت الباحثة التقرير الذى صدر عن مركز معلومات القطاع العام عام ١٩٨٦ والذى اكد وجود ما يقرب من ثلث الشركات المشتركة في حالة تعثر مالى يتمثل في توقفها عن سداد ديونها فضلا عن الخسائر السنوية التى تتحقق ولعدة سنوات متتالية وعلى ذلك وجدت من المناسب مراجعة هذا الافتراض القائم بصلاحية هذا المنهج للاستخدام في مصر[١٢] .

٢ - المشكلة موضوع الدراسة :

** تتمثل المشكلة موضوع الدراسة في وجود عدد كبير من الشركات المشتركة التى تحقق خسائر سنوية ، واستمرار هذه الخسائر لعدة سنوات متتالية .

** تمت الصياغة هذه بعد أن راجعت الباحثة القوائم المالية المنشورة وغير المنشورة لجميع الشركات المشتركة التى تساهم فيها الدولة من خلال مساهمة شركات القطاع العام في رأس مال هذه الشركات وعددها ٢١٧ شركة ، وذلك عن الاعوام ١٩٨٥ إلى ١٩٨٧ وتأكد لها أن عدد الشركات الخاسرة يعادل ثلث هذه الشركات (٣٤ ٪)[١٣] .

** يقصد هنا بالشركات المشتركة الشركات التى يشترك في تأسيسها القطاع العام والقطاع الخاص بصرف النظر عن جنسية هذا الاخير ، أي أن العامل المشترك في هذه الشركات هو مساهمة الدولة من خلال شركات القطاع العام .

** استبعدت الدراسة إذاً الشركات المشتركة التى أقامها القطاع الخاص المصرى مع رأس المال الأجنبى .. وذلك بسبب تعذر الحصول على بيانات عن هذه الشركات . كذلك استبعدت المشروعات المشتركة التى تم تنفيذها بمشاركة من المحافظات لنفس السبب .. هذا فضلا عن أن مجتمع الدراسة يمثل حجما لايستهان به من المنشآت الاقتصادية .. إذ يقترب من نصف عدد الشركات العامة التى انشئت في مصر منذ عام ١٩٦١ وحتى الآن (عدد الشركات المشتركة موضوع الدراسة ٢١٧ وإجمالى عدد الشركات العامة ٣٩٣ شركة) .

** اقتصرت الدراسة على الفترة الممتدة حتى ٨٧/١٢/٣١ بسبب عدم اكتمال البيانات عن العام المالى المنتهى في ٨٨/١٢/٣١ إما نتيجة عدم انعقاد الجمعيات العمومية لبعض الشركات حتى تاريخ اعداد هذه الدراسة .. أو نتيجة اعتماد القوائم المالية عن هذه السنة الأخيرة رغم قرب انقضاء عام ١٩٨٩ .

٣ - الدليل على وجود المشكلة :

** تتواجد هذه المشكلة بصياغتها السابقة في جميع القطاعات بلا استثناء مع اختلاف حجم المشكلة من قطاع إلى آخر ، يظهر ذلك بوضوح من الجدول التالى والذى يبين عدد الشركات المشتركة وتلك الخاسرة منها موزعة على قطاعات النشاط الاقتصادى .

الشركات المشتركة المشارك فيها القطاع العام المصرى ونسبة الشركات الخاسرة منها ١٩٨٧

م	القطـــــاع	اجمالى عدد الشركات المساهم فيها القطاع العام	اجمالى عدد الشركات الخاسرة	نسبة الشركات الخاسرة إلى الاجمالى ٪
١	قطاع الزراعة والرى	٢٩	١٣	٪٤٥
٢	قطاع التشييد والتعمير والاسكان	٣٠	١٤	٪٤٧
٣	قطاع الصناعة	٤١	١٠	٪٣٧
٤	قطاع الطاقة	٨	٣	٪٣٨
٥	قطاع النقل	٩	٤	٪٤٤
٦	قطاع السياحة	٢١	٩	٪٤٢
٧	قطاع التجارة الداخلية والخارجية	١٧	٤	٪٢٤
٨	قطاع الخدمات	١٤	٤	٪٢٩
٩	قطاع المؤسسات المالية	٤٨	٧	٪١٥
١٠	قطاع التأمين	٤	—	—
	الاجمالـــــى	٢٢١	٧٣	٪٣٣

الشركات المشتركة المتعثرة فى مصر دراسة تحليلية لحجم المشكلة وأسبابها ومقترحات لعلاجها

٤ - أسلوب الدراسة ومصادر المعلومات :

** اعتمدت الباحثة في التوصل إلى نتائج الدراسة على التحليل الكمى للبيانات المتاحة فى القوائم المالية عن الشركات موضوع الدراسة وعددها ٢٢٧ شركة حصلت الباحثة على نسخة من هذه القوائم بعد اعتمادها من المراجعين .

** راجعت الباحثة محاضر اجتماعات مجلس الإدارة المسموح بالاطلاع عليها للشركات الخاسرة ولشركات القطاع العام التى تساهم في هذه الشركات .. إذ من المفروض أن يتم التقييم للمركز المالى من قبل مجلس إدارة الشركة الخاسرة ، ومن قبل مجلس إدارة الشركة المساهمة في الشركة المشتركة .. سمح للباحثة بالاطلاع على محاضر اجتماعات مجالس الإدارة لعدد ٣٠ شركة وهى نسبة تؤهلها للتوصل إلى نتائج يطمئن إليها (٤٣ ٪ من إجمالى عدد الشركات الخاسرة) .

** استهدفت الباحثة من خلال تحليل القوائم المالية أن تصل إلى تشخيص دقيق للمشكلة وحجمها وانعكاساتها على مستقبل الشركة والمؤسسات التى تتعامل معها والتوصل إلى بعض العوامل التى ادت إلى ظهور هذه الخسائر .

** أما الدراسة الميدانية والتى شملت ٣٠ شركة .. فقد استهدفت مراجعة الأسباب التى انتهت إليها الدراسة المكتبية والبحث عن أسباب أخرى لم تفصح عنها البيانات المنشورة . استهدفت الجزء الميدانى أيضاً التعرف على التقييم الشخصى للإدارة للأسباب التى ادت إلى تحقيق الخسائر ، والمقترحات التى يعتقدون أن من الممكن تنفيذها لتحسين مسار هذه الشركات .

** تم الفحص لمحاضر جلسات مجلس الإدارة بحثا عن الإجابة لمجموعة من التساؤلات التى لم تستطع الدراسة المكتبية الاجابة عليها . وأجريت المقابلات مع رئيس مجلس الإدارة .. أو العضو المنتدب .. أو المدير العام حسب الموعد الذى تحدد لمقابلة الباحثة والتى تقدمت بطلب الالتقاء بشخصية قيادية شغلت المنصب خلال فترة الانشاء واستمرت مع الشركة منذ بدء التشغيل .

٥ - فروض الدراسة :

** تمت الدراسة لاختبار صحة الفروض التالية والتى تم صياغتها من خلال تتبع المناقشات التى دارت خلال السنوات ١٩٨٧ وحتى ١٩٨٩ حول الشركات المتعثرة والحلول المكنة لإقامتها من عثرتها . ذهبت المناقشات إلى افتراض مايلى :

الفرض الأول :

يرجع التعثر الذى تعانى منه الشركات المشتركة إلى التغييرات التى طرأت على سياسات الدولة المؤثرة على النشاط الاقتصادى وأهمها تلك التى تحدد القدر من الحرية التى تتمتع به إدارة الشركة في تشكيل منتجاتها وتسعيرها ، والسياسات الجمركية والضريبية ، والسياسات المحددة لسعر الصرف ؛ وسياسات الائتمان .

الفرض الثانى :

ظهر التعثر مبكراً في الشركات التى ارتفعت فيها نسبة الديون إلى قاعدة الملكية ، نتيجة لكبر حجم العبء السنوى اللازم لخدمة الديون .

الفرض الثالث :

استمر التعثر بسبب عجز الملاك والدائنون أو ترددهم في اتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح مسار هذه الشركات .

الفرض الرابع :

كان التعثر مؤكدا منذ بداية إنشاء هذه الشركات بسبب عدم سلامة التقديرات الواردة في دراسات الجدوى التى أعدت لتبرير إقامة هذه الشركات .

الفرض الخامس :

تعثرت هذه الشركات بسبب التغير في ظروف السوق وأهمها الطلب الإجمالى والمنافسة السائدة في السوق .

الفرض السادس :

تعثرت هذه الشركات بسبب الخبرة المحدودة للكوادر التى تسلمت الإدارة سواء خلال فترة الانشاء أو خلال مرحلة معينة من مراحل التشغيل .

٦ - أهداف الدراسة :

تأمل الباحثة من خلال هذه الدراسة أن تحقق الأهداف الآتية :

أولاً : حسم الجدل حول الأسباب أو المتغيرات التى تسببت في تعثر الشركات المشتركة التى ساهم القطاع العام في تأسيسها .

ثانياً : تسجيل الدروس المستفادة من هذه التجربة حتى لا تتكرر الأخطاء إن وجدت .

ثالثاً : اقتراح الحلول التى قد تساعد على التخفيف من حدة هذه المشكلة .

٧ - تحليل النتائج المالية للشركات المشتركة ١٩٨٥ - ١٩٨٨ :

تعرض الباحثة في مستهل هذه الدراسة أهم النتائج التى توصل إليها التحليل المالى للقوائم المالية لمجتمع الدراسة ، ثم قدمت عرضا لأهم الحقائق التى ظهرت من مراجعة تقارير مجالس الإدارة لمفردات العينة والتى قبلت الاطلاع على هذه المحاضر ، وتناقش بعد ذلك المقترحات التى سجلتها المقابلات التى أجريت مع مفردات العينة من قيادات الشركات وتختتم الدراسة نتائج اختبارها لصحة الفروض التى وضعت في بداية البحث والتوصيات التى قد تفيد إذا ما نفذت لتصحيح الموقف في البعض من هذه الشركات .

اعتمدت الدراسة التى تمت لمجتمع

الشركات المشتركة في مصر على البيانات المتاحة في التقارير السنوية التى عرضت على مجالس الإدارة ، والجمعيات العمومية والتى تضمنت قوائم المركز المالى ومجموعة من البيانات عن اداء هذه الشركات وعددها ٢٢٨ شركة .

تم التحليل لهذه التقارير للأعوام المالية ١٩٨٥ ، ١٩٨٨ حتى تظهر الصورة المقارنة إلى جانب الموقف المالى من واقع آخر ميزانية معتمدة من الجمعيات العمومية ، جمع في هذه الدراسة ٥٥٦ تقريرا لعدد ٢٢٨ شركة عن السنتين موضوع الدراسة .

استغرقت الدراسة ٣ شهور ، وهى فترة طويلة نسبياً ، غير انها كانت لازمة لاستكمال وتدقيق البيانات التى امكن الحصول عليها من الشركات .

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية والتى تعطى ملخص كافياً عن النتائج التى تحققت من تجربة المشاركة بين القطاع العام والخاص :

١ ـ بلغ إجمالى قيمة الأموال المستثمرة (قيمة الأصول) لهذه الشركات ٤٤١٥٣ مليون جنيه (بما فيها القطاع المصرفى) منها ١٣٠٨٣ مليون جنيه في القطاعات السلعية والخدمية و ٣٢٠٧٠ مليون جنيه في قطاع البنوك والتامين . (جدول رقم ١ ملحق ١) .

٢ ـ إذا اقتصرنا على القطاع الإنتاجى للسلع والخدمات فقط ، سنجد أن الشركات المشتركة قد سعت منذ إنشائها إلى الاعتماد على قاعدة ملكية ضعيفة للغاية ، فمن بين إجمالى الأموال المستخدمة في هذا القطاع وقدرها ١٢٠٨٣ مليون جنيها قدم الملاك ٣١٦٥ مليون فقط ٢٦ ٪ من هذه الأموال . (جدول رقم ٢ ملحق ١)

٣ ـ تحسنت نسبة قاعدة الملكية تدريجياً نتيجة تراكم الاحتياطيات والمخصصات فوصلت إلى ٣٦ ٪ ، غير أن هذا لا يغير الحقيقة وهى أن أغلب التمويل الذى أتيح لهذه الشركات قد جاء من مؤسسات الإقراض المصرية (جدول رقم ٣ ملحق ١) .

٤ ـ ساهم القطاع الخاص بمقدار ١٢٢٨ مليون جنيه في هذه الشركات بنسبة ١٠ ٪ تقريباً من إجمالى التمويل المتاح وزادت مساهمة القطاع العام عنه قليلا إذ قدم ١٩٣٧ مليون جنيه بنسبة ١٦ ٪ من اجمالى هذا التمويل .

٥ ـ استطاع قطاع البنوك والتامين أن يعبأ مدخرات من السوق المحلى ويعيد استخدامها على شكل تسهيلات لقطاع الأعمال المصري واستثمارات في مجالات متنوعة وصلت إلى ٣٢٠٧٠ مليون جنيه عام ١٩٨٨ .

٦ ـ النتائج الاجمالية لهذه التجربة غير مشجعة للغاية فقد حققت خسائر صافية على مدار سنتين متتاليتين كما يظهر في الجدول الآتى :

خسائر وارباح الشركات المشتركة
١٩٨٧ - ١٩٨٨

مليون جنيه

السنوات	ارباح الشركات الرابحة	خسائر الشركات الخاسرة	النتائج النهائية
١٩٨٧	٣٥٤,٩	٧٥٠,٣	٣٩٥,٤
١٩٨٨	٤٦٨,٢	٥٥٦,١	٨٧,٩

٧ ـ من إجمالى عدد الشركات التى بدات العمل والإنتاج وهو ٢٢٨ شركة ، استطاعت ١٥٧ شركة أن تحقق هذه الأرباح ، بينما مازال ٧١ شركة متعثرة بنسبة ٣١ ٪ من عدد الشركات . (جدول رقم ٤ ملحق ١) .

٨ ـ مازال عدد الشركات الذى يحقق عائداً أعلى من عائد الفرصة البديلة للمستثمرين (العائد في شهادات استثمار ٥ سنوات) محدوداً إذا يقل عن نصف الشركات المشتركة العاملة ، كما هو مبين في الجدول التالى :

توزيع الشركات المشتركة الرابحة
حسب فئات الربح السنوى
١٩٨٨ (إجمالى ١٥٧ شركة)

فئات الربح	عدد الشركات	النسبة إلى الاجمالى
اكثر من ١٠ ٪ سنوياً	١٠١	٪ ٦٤
اكثر من ٥٪ واقل من ١٠٪	٢١	٪ ١٣
حتى ٥٠ ٪	٣٥	٪ ٢٣
إجمالـــــــى	١٥٧	٪ ١٠٠

الشركات المشتركة المتعثرة في مصر دراسة تحليلية لحجم المشكلة وأسبابها ومقترحات لعلاجها

٩ ـ يتصاعد عدد الشركات الخاسرة بشكل مستمر .. إذ ارتفع من ٥٩ شركة عام ١٩٨٥ إلى ٧٣ شركة عام ١٩٨٩ .. أي دخل إلى مجتمع الخسارة في ثلاث سنوات فقط ١٤ شركة من مجتمع إجمالي قدره ٢٢٨ شركة .

١٠ ـ معدل الشركات الخاسرة مرتفع للغاية في جميع القطاعات الإنتاجية ، ومازال كبيراً في القطاعات الأخرى (التجارة والبنوك) كما هو مبين في توزيع الشركات الخاسرة . (جدول رقم ٥ ملحق ١) .

١١ ـ تمثل الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ المجال الذي استوعب الجزء الأكبر من الأموال المستثمرة في القطاعات السلعية والخدمية ، ويحل محلها بطبيعة الحال الاستثمارات المالية والقروض في القطاع المصرفي وقطاع التأمين . (جدول رقم ٦ ملحق ١) .

غير أن الملاحظة التي تسترعي انتباه أي مدقق في هذه البيانات .. هي ضخامة مصروفات ما قبل الافتتاح إذ تمثل هذه في بعض الشركات ما يقرب من ٢٠ ٪ من إجمالي الأموال المستثمرة . الكل يعلم أن هذه المصروفات تمثل أعباء سوف تخصم من إيرادات سنوات التشغيل ويمكن إذا ما تضخمت أن تؤثر على قدرة المشروع على تحقيق عائد مقبول على المال المستثمر بواسطة الملاك .

ثم تمويل الجزء الأكبر من هذه الاستثمارات من خلال الديون سواء في شكل تسهيلات موردين أو دائنين عاديين أو قروض مصرفية أو سحب على المكشوف . ترتب على هيكل التمويل هذا مع ضعف معدل العائد على المال المستثمر في أغلب الشركات إن عجزت هذه عن خدمة ديونها وتعثرت في سداد مديونياتها وبدأت تطالب بحلول تؤجل انهيارها أو تصفيتها لحساب الدائنين . وتوضح الجداول التالية هيكل الاستخدامات للأموال وهيكل التمويل في القطاعات الإنتاجية وقطاع البنوك خلال سنوات الدراسة . (جدول رقم ٧ ملحق ١)

١٢ ـ زاد إجمالي الخسائر عام ١٩٨٧ عما كان عليه عام ١٩٨٥ ، ويرجع مصدر الزيادة إلى الخسائر التي منيت بها بعض البنوك نتيجة المضاربات التي دخلت فيها والسياسات الائتمانية الخاطئة إذ بلغت خسائر البنوك المتعثرة وحدها ٤٢٩ مليون جنيه في تلك السنة ، صحيح أنه قد تم تصحيح الموقف المالي لهذه البنوك نتيجة تدخل البنك المركزي ، غير أن هذا لم يؤثر على الواقع وهو تحمل عدد محدود من البنوك بهذه الخسائر .

كذلك استمرت الخسائر في تزايدها ووصلت إلى رقم عال للغاية في قطاع الصناعة ، إذ تحملت الشركات المشتركة العاملة في هذا القطاع بخسارة اجمالية عام ١٩٨٧ بلغت ١٨٢ مليون جنيه .

هذا فضلا عن استمرار تشكيل الشركات الخاسرة إلى نسبة تقترب من نصف المجتمع في بعض القطاعات ، والثلث بالنسبة لإجمالي عدد الشركات المشتركة كما هو مبين في الجدول التالي المقارن لعدد الشركات الخاسرة ونسبتها في كل قطاع إلى إجمالي عدد الشركات المشتركة في كل قطاع .

١٣ ـ يتضخم الرقم المجمع للشركات الخاسرة سنة بعد أخرى نتيجة لاستمرار الكثير من الشركات في تحقيق الخسائر ، إذ ارتفع مجمع الخسائر من ٦٩٣ مليون عام ١٩٨٧ إلى ما يقرب من الضعف عام ١٩٨٨ ، ١٢٢٠ مليون جنيه تعادل ما يقرب من ٧٤ ٪ من رأس المال للشركات الخاسرة عام ١٩٨٨ (جدول رقم ٨ ملحق ١) .

١٤ ـ النتيجة الاجمالية لأداء هذا النشاط تتمثل في أن معدل العائد المحاسبي على رأس المال المستثمر من قبل الملاك كان سالباً خلال سنوات الدراسة كما أن هذا المعدل كان سالباً في الأربع قطاعات الرئيسية للإنتاج وهي الزراعة والصناعة والتشييد والسياحة (كما هو مبين في جدوال رقم ٩ ، ١٠ ملحق رقم ١) .

١٥ ـ يجب الا نبالغ في إظهار الجانب المظلم من الصورة إذ أن ما يزيد على ثلثي هذه الشركات يحقق أرباحا تتزايد عاماً بعد آخر (٦٩ ٪ من إجمالي عدد الشركات المشتركة مع القطاع العام ـ جدول رقم ١١ ملحق ١) . غير أن الحجم الضخم للخسائر والذي يؤكد أن الدولة فقدت في شكل خسائر ما يقترب من قيمة محفظة الاستثمار في هذه الشركات يدعونا إلى دراسة الأسباب التي أدت إلى هذه الخسائر وإعداد إطار جديد لإدارة هذا الشكل من أشكال الاستثمار .

٨ ـ اسباب تعثر الشركات المشتركة :

٨ ـ ١ ـ تم التعرف على الأسباب التي أدت إلى تعثر هذا العدد من الشركات المشتركة مع القطاع العام من خلال اتباع المنهج الآتي :

أولاً : اختيار عينة لا تقل عن ٢٠ ٪ من عدد الشركات المتعثرة (بعد أن تم حصرها بالاسم) ويشترط الا يقل العدد الذي تتم دراسته في كل قطاع عن شركتين . تعتقد الدارسة أن نسبة العينة كافية للتوصل إلى نتائج تعبر بصدق عن الظاهرة ذلك لأن حجم مجتمع الدراسة محدود (٧٣ شركة) . هذا فضلا عن أغلب هذه الشركات تم تأسيسه خلال فترة وجيزة هي الفترة ما بين الأعوام ١٩٧٦ و ١٩٨٤ وهي الفترة الأولى لمرحلة الانفتاح الاقتصادي .

ثانياً : مواجهة التقارير السنوية التي قدمت إلى مجلس إدارة كل من هذه

الشركات .. والجمعيات العمومية ومجالس إدارات شركات القطاع العام المشاركة للتعرف على وجهة النظر المسجلة عن أسباب التعثر .

ثالثاً : إجراء مقابلات متعمقة مع القيادات المسئولة عن الائتمان في البنوك التى أقرضت هذه الشركات وتجد صعوبة في استرداد ديونها (عدد ١٠ بنوك أجريت في كل منها مقابلة) .

رابعاً : إجراء مقابلات متعمقة مع القيادات المسئولة عن شركات العينة بهدف التعرف على الأسباب الحقيقية وراء التعثر .. وبرنامج مواجهة هذا التعثر إن وجد .

تمت المقابلات في مواقع العمل واستخدمت فيها طريقة توجيه الأسئلة المباشرة المفتوحة مع المطالبة بالحصول على نسخ من التقارير التى قد تدعم الاجابات (إذا كان مسموح بتداول هذه التقارير) .

كان التعاون كاملاً وإيجابياً ، الجميع يعترف أن هناك مشكلة ظهرت منذ سنوات طوال وتعمقت نتيجة تأخير حلها ولا يمكن أن تترك دون حل (ملحق رقم ٢) .

٨ ـ ٢ ـ اختبار صحة الفرض الأول ـ تعثر الشركات نتيجة أسباب سيادية :

** ردد البعض في المنشآت التى وجه إليها الاستقصاء أن تعثر الكثير من الشركات المشتركة .. يرجع إلى أسباب سيادية بمعنى أن الظروف التى تعمل فيها هذه الشركات قد تغيرت عما كانوا يتوقعونه بسبب التغيرات المفاجئة التى تعرض لها الاقتصاد المصرى ، والقرارات الفوقية التى صدرت من جهات الادارة في مصر وترتبت على هذه الشركات اعباء لم تكن محسوبة .. وكان من المستحيل حسابها مقدماً ، فضلا عن ممارسة البيروقراطية المصرية لخبرتها التاريخية في تعطيل اتخاذ القرار وحسم الأمور .

** حينما طلب من هؤلاء صياغة أكثر دقة لما هو مقصود بالظروف أو المناخ المصاحب للعمل .. تبين أن المقصود بالظروف العامة بالذات مايلى :

أولاً : التغيرات التى طرأت على أسعار العملات الأجنبية في مواجهة الجنيه المصري ، إذ أن أغلب هذه الشركات كان قد اعتمدت على نسبة مديونية عالية وكان الجزء الأكبر من هذه المديونية بالنقد الأجنبى وبالتالى أدى الانخفاض في قيمة الجنيه المصرى من ١٣٥ قرشا للدولار عام ١٩٨٤ إلى ٢٧٠ قرشاً للدولار عام ١٩٨٩ ، أدى هذا إلى مضاعفة اعباء خدمة الديون .. خاصة بالنسبة للمشروعات التى تنتج للسوق المحلية فقط .

ثانياً : إلغاء بعض الاعفاءات الجمركية على الواردات من السلع الاستثمارية .. مما أدى إلى تغير قيمة الاستثمارات في الأصول الثابتة للمشروعات وبالتالى إلى زيادة التكاليف الاستثمارية . فقد وجد بعض هذه الشركات نفسه تحت الانطباع بأن كافة وارداته واللازمة لإنشاء المشروع معفاه من الرسوم الجمركية .. ثم فوجىء عند وصول هذه الواردات بحرمانه من هذا الإعفاء .

ثالثاً : التفرقة في المعاملة بين الشركات التى تم إنشاؤها وفقاً لأحكام القانون ٤٣ والشركات الأخرى بالنسبة لأسعار الطاقة ، إذ تم محاسبة شركات الاستثمار على أساس الأسعار العالمية للطاقة والتى تصل إلى ثلاثة أضعاف الأسعار المحلية .

رابعاً : تدخل بعض أجهزة الدولة في تسعير أنواع معينة من المنتجات مثل الأدوية والسلع الغذائية .

خامساً : تعدد أجهزة الرقابة وممارستها لبعض الصلاحيات التى تؤثر على سير العمل وبالتالى على إيرادات المشروعات .. والموقف النفسى لرجال الإدارة ، هذا لا يحدث في أي جهة في العالم ، إذ أن الرقابة على أداء رجال الإدارة .. تتم من خلال أصحاب المشروع وجهة واحدة فنية يتفق مقدماً على أنها الجهة الوحيدة التى تمثلهم في الاشراف على الإدارة وتقييم نتائج أعمالها .

هذا فضلا عن أن القاعدة المتعارف عليها في تنظيم العلاقة بين أصحاب المشروع وإدارته .. هى أن المحاسبة ستكون على تحقيق أهداف معينة ونتائج محددة .. وليس على الممارسات اليومية .. هذا فضلا عن أن المالك يلجأ عادة إلى جهة فنية متخصصة لها خبرة في ممارسة النشاط إذا شعر أن هناك انحرافا من قبل الادارة ، ولا يدعو أي جهة خارجية للتدخل .. إلا حينما يرى هو وحده وبناء على المشورة التى قدمتها الجهة الفنية أن هناك انحرافا .

سادساً : ضعف البيانات المتاحة عن الأسواق المصرية وتعذر الحصول على المعلومات الأساسية اللازمة للتنبؤ ، مما يؤدى إلى زيادة نسبة الخطأ في التقديرات التى تعد عن الايرادات والتكلفة .. وبالتالى عن الجدوى الاقتصادية المتوقعة للمشروعات .

سابعاً : عدم كفاية خدمات البنية الأساسية اللازمة للمشروعات في مواقعها التى أنشئت فيها ، إما بسبب تأخر تنفيذ مشروعات البنية التى تقوم بها الدولة ، أو بسبب اختلاف توقعات المشرفين على إنشاء الشركات الجديدة من الأرقام المقدرة لإنتاج مشروعات البنية ، إذ أقيمت بعض المشروعات مثلا في مناطق معينة على أساس توقع وجود قدر معين من الطاقة الكهربائية .. ثم فوجئت بأن المتاح في المنطقة يقل كثيراً عن توقعاتها .. أدى هذا بطبيعة الحال .. إما إلى تأخير تنفيذ الشركات المشتركة لمشروعاتها وبالتالى ارتفاع تكلفتها الاستثمارية أو اضطرار هذه الشركات إلى استكمال المرافق غير المتاحة وعلى حسابها .. مما أدى إلى نتيجة مماثلة(١٧) .

ثامناً : ارتفعت تكاليف التشغيل السنوية لدى كثير من هذه الشركات نتيجة الاتجاهات التضخمية السائدة في الأسواق المحلية .. فقد ارتفعت أسعار الخامات والمواد الأولية .. والوقود بمعدلات فاقت كل التوقعات وتعذر نقل هذه الزيادات في



الشركات المشتركة المتعثرة فى مصر دراسة تحليلية لحجم المشكلة وأسبابها ومقترحات لعلاجها

التكلفة على المستهلك الأخير . وقد انعكس هذا بطبيعة الحال على قدرة هذه الشركات على تحقيق الأرباح المتوقعة .. بل ادى إلى تحمل الكثير منها إلى خسائر متلاحقة .

تاسعاً : ادى ضعف الخدمات الأساسية المعاونة للاستثمار في مراحله الأولى واهمها الخدمات الاستشارية وخدمات التسويق بمعناه الشامل (النقل ـ التخزين ـ تقديم المنتجات إلى المستهلكين ـ التوزيع) إلى اخطاء في التنبؤ باقتصاديات بعض المشروعات ، وأخرى في اختيار المواقع المناسبة للبعض الآخر وتأخر في التنفيذ عن المدد المقدرة وبالتالى زيادة حجم الاستثمارات ، وضعف جهود البيع عن ان تحقق ارقام الايرادات المتوقعة(١٨) .

يبدو هذا الحصر للظروف السيادية التي ساعدت على تعثر الشركات المشتركة شاملا ، إذ لم تختلف عليه المقررات المستقصاة سواء من الشركات المتعثرة .. أو البنوك صاحبة المصلحة في معالجة التعثر .

غير أن الأمر الغريب حقا .. هو القول بأن هذه الظروف السيادية كانت مفاجئة لأصحاب هذه المشروعات اى أنهم توقعوا عند اتخاذ قرار الاستثمار توافر ظروف معينة ثم فوجئوا بتغير هذه الظروف بعد بدء تنفيذ المشروعات .

** هذا القول مرفوض تماماً من قبل أي باحث منصف (رغم انه قول مصدق في الصحف) ، فلو روجعت هذه الظروف السيادية واحدة تلو الأخرى .. لتبين أنها جميعا كانت معروفة ، غير أن أصحاب المشروعات او مستشاريهم لم يبذلوا الجهد للتعرف عليها وحينما فوجئوا بوجودها .. ادعوا أنها ظروف جديدة عليهم حتى لا يتحملوا مسئولية التقصير في التعرف على الظروف المصاحبة حتماً للإنشاء والتشغيل ، فالتغيرات في قيمة الجنيه المصرى .. كانت متوقعة وأى باحث ناشىء كان يعلم تماماً أن الجنيه المصرى لابد ان تنخفض قيمته سنويا قبل العملات الاخرى بمعدل يقترب من الفرق بين معدل التضخم في مصر .. ومتوسط معدل التضخم في البلدان التى نتجر معها .. أما الاعفاءات الجمركية التى يدعى البعض انها لم تمنح لهم رغم توقعاتهم المؤكدة للحصول عليها ـ فأي استشارى ذو خبرة ولو محدودة يعلم تماماً أن النصوص الواردة في القانون ٤٣ لعام ١٩٧٤ والخاصة بالاعفاءات الجمركية ، جعلت هذه الاعفاءات جوازية ومتروك تحديدها لظروف كل مشروع والأصناف التى يتم استيرادها وتوافر هذه الأصناف في الأسواق المحلية من عدمه ، أما بالنسبة للتفرقة بين المشروعات في أسعار الطاقة فهو أمر معلن وسياسة ثابتة لم تتغير منذ أن صدر قانون الاستثمار عام ١٩٧٤ . الأمر كذلك بالنسبة للاتجاهات التضخمية وموقف البنية الأساسية وكفاءة الخدمات الأساسية اللازمة للمشروعات .

الجزء الوحيد في الظروف السيادية ألتى يمكن الموافقة على انها كانت مفاجئة للمستثمر .. هى تدخل اجهزة الرقابة وتجاوزها للصلاحيات الممنوحة لها .

ويبدو ان هذا التجاوز قد تم في بعض الحالات ونتيجة لممارسات فردية من بعض العاملين في أجهزة الرقابة . غير أن الاستقصاء لم يعط مثالا واحداً على وجود علاقة سببية بين تدخل اجهزة الرقابة وعدم قدرة بعض الشركات على سداد ديونها .. أو تحملها لخسائر متتالية لعدة سنوات مالية متتابعة .

اما بالنسبة للفرض الثانى والذى يشير إلى وجود علاقه بين هيكل التمويل في هذه الشركات وتعثرها في سداد التزاماتها وتحقيقها للخسائر .. فيؤكد ما يزيد على ٩٠ ٪ من مفردات العينة أن زيادة حجم المديونية في هيكل التمويل خاصة المديونية بالدولار كانت أهم الأسباب التي عجلت بالتعثر .

اغلب الشركات المتعثرة بدأت بتقديرات متواضعة لإجمالى التكاليف الاستثمارية وتوصيات بالاعتماد على هيكل تمويلى تصل فيه نسبة الديون إلى ٥٠ ٪ من إجمالى هذه التكلفة ، وبمجرد أن بدأ التنفيذ .. ظهر الاختلاف بين التقديرات والواقع إذ وصلت التكاليف الاستثمارية الفعلية في بعضها إلى عشرة أضعاف التكاليف المقدرة .

فوجىء بعض المؤسسين بهذا الواقع وعجزوا بطبيعة الحال عن مواجهة الزيادة من خلال زيادة قاعدة الملكية فلجأوا إلى الاقتراض التدريجي ومن مؤسسات متعددة للإقراض(١٩) . ومع غياب التنسيق وتبادل المعلومات بين مؤسسات الإقراض .. والاندفاع في منح الائتمان من بعض هذه المؤسسات دون دراسة جادة لظروف طالب الائتمان ، تكون العديد من هذه الشركات ولديه هيكل للتمويل تمثل فيه قاعدة الملكية نسبة ضئيلة تتراوح ما بين ١٠ ٪ إلى ٣٠ ٪ في اغلب الشركات (راجع الجدول ١٢ ملحق ١) .

ننتقل بعد ذلك إلى الفرض الثالث والذى يرجع التعثر إلى عجز الملاك والدائنين (وأهمهم البنوك) عن اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة .

يؤكد ٨٥ ٪ من مفردات العينة أو أصحاب المشروع خاصة المؤسسين يتحملون مسئولية كبيرة عما حدث لهذه الشركات إذ أنهم اقدموا على مشروعات تفوق في حجمها واحتياجاتها التمويلية قدراتهم ، وكان بعضهم يعلم تماماً أنه سوف يعجز عن توفير الزيادات التي قد تطلب في راس المال ، غير أنهم يرجعون هذا إلى ضعف الخبرة السابقة وإلى تغير أسعار

الأصول وبالتالى التكاليف الاستثمارية نتيجة طول فترة الانشاء .

المؤسسات المصرفية كانت اكثر شجاعة ، إذ تعترف أن المشكلة قد وصلت إلى هذا الحجم (١٣٥ عميلا في القطاع الاستثمارى متعثر في سداد التزاماته وارصدة متعثرة لهؤلاء وصل إجماليها ١٣٠٠ مليون جنيه[٢٠] بسبب اداء بعض وحدات الجهاز المصرفي والذى تمثل في ضعف المعلومات المتجمعة من العملاء ، وعدم العناية بالتعرف على استخدامات القروض والمصادر الممكنة مستقبلا للسداد ، وتغليب هدف الربح على المخاطرة ، وعدم كفاية الضمانات المقدمة ، ومنح تسهيلات قصيرة الأجل لمواجهة استخدامات لا تسمح بالسداد في الأجل القصير والسماح في بعض الحالات باستخدام القرض مرة واحدة في حين قد يتطلب الأمر مراقبة التنفيذ والصرف على دفعات وعدم كفاءة الأساليب المستخدمة بمتابعة استخدامات القروض ، وأخيراً عدم اتخاذ القرار المناسب عند ظهور بوادر التعثر .

* اما بالنسبة للفرض الرابع والذى يرجع التعثر إلى عدم سلامة التقديرات الواردة في دراسات الجدوى التى أعدت لتبرير إقامة هذه الشركات .

فيؤكد البعض أن شركاتهم المتعثرة قد أقيمت بدون دراسة جادة ولكن القرار اتخذ عن قناعة لدى المؤسسين بأن فكرة معينة يمكن ان تنفذ من خلال إقامة شركة لها (١٢ ٪) ، يرى البعض الآخر ان دراسات الجدوى التى أعدت كانت ضعيفة في مستواها من الناحية الفنية فاشتملت على تأكيدات لأرقام مبالغ فيها للمبيعات ، وأغفلت مكونات فنية للمشروعات وأخطأت في حساب عناصر التكاليف الاستثمارية (٥٠ ٪ من المفردات) غير ان الجميع على قناعة كاملة بأن تنفيذ أغلب هذه المشروعات قد تم بعد فترة من إعداد دراسة الجدوى (وصلت عدة سنوات في بعض الحالات) ولم يتم تحديث الدراسة قبل بدء التنفيذ وبالتالى جاءت الأرقام الفعلية مغايرة تماماً لما جاء في دراسة الجدوى . يبدو واضحاً من تحليل اجابات القيادات في هذه الشركات والمؤسسات المصرفية أن هناك قناعة بعدم إلقاء اللوم على دراسات الجدوى كمنهج ولكنهم يؤكدون أن المسئولية تقع على المستوى الضعيف لهذه .. الدراسات وتقصير الإدارة في تقييم ما جاء بها وإهمالها في تحديث ما تضمنته من معلومات .

الفرض الخامس ، تعذر التأكد من وجوده ، إذ لم تحدث تغيرات فجائية في السوق المصرية أو في العوامل المحددة للطلب والعرض لكثير من السلع ، غير أن الملفت للنظر أن عددا كبيرا من القيادات يردد دائماً أن التغيرات التى حدثت في السوق المصرية (نقص الطلب العام واشتداد المنافسة) كانت احد الأسباب الرئيسية للتعثر . أرقام الاستهلاك (بالاسعار الثابتة) تؤكد العكس إذ تزايد الطلب الاجمالى على جميع السلع التى تشكل بنوداً ثابتة في ميزانية الأسرة المصرية خلال سنوات ١٩٨٤ ـ ١٩٨٨ . غير أن البعض على قناعة بأن نقص مبيعات هذه الشركات عن الأرقام المقدرة يرجع إما إلى المغالاة في التقديرات التى وضعت لهذه المبيعات وخاصه ان البعض اكد عند إنشائه انه قادر على تحقيق الجزء الاكبر من مبيعاته في أسواق التصدير ، دون أن يكون على قناعة حقيقية بذلك (٥٠ ٪ من مفردات العينة) .

الفرض الاخير ، يرجع التعثر إلى الخبرة المحدودة للكوادر التى تسلمت إدارة الشركات خلال فترة التنفيذ ، هذا ما اكدته غالبية مفردات العينة (٩٠ ٪) يبدو أن هذا التأكيد راجع إلى سببين :

أولهما ، أنه يلقى بمسئولية التعثر على جيل سابق غير موجود حالياً في معظم هذه الشركات ولا فائدة من ملاحقته .

والثانى ، أن النتائج التى تحققت فعلا سواء في شكل : مدة تنفيذ المشروعات أو التكلفة الاستثمارية ، أو أرقام الايرادات السنوية أو أرقام المصروفات السنوية تؤكد أن سلسلة من الاخطاء قد ارتكبت ، ومن المفضل ان ترجع هذه الأخطاء إلى ضعف الخبرة ، وأن يستبعد سوء النية عند تقييم الظروف التى صاحبت هذه الاخطاء .

نتائج وتوصيات الدراسة :

تؤكد الدراسة التحليلية لنتائج اعمال الشركات المشتركة مع القطاع العام والتى انشئت خلال الفترة ما بين ١٩٧٥ ـ ١٩٨٨ ودخلت مرحلة التشغيل أن التجربة غنية بالدروس المفيدة لجميع الباحثين والممارسين مستقبلا ، يمكن إيجاز هذه الدروس فيمايلى :

أولاً : لا غبار إطلاقاً على تكوين الشركات المشتركة مع القطاع الخاص المصرى أو الأجنبى ، غير أن المشاركة لابد أن يكون لها مبررات قوية ، أهم هذه المبررات هو استفادة المشروع الجديد الذى سيتم إنشاؤه من المزايا النسبية التى تتوافر لكل من الطرفين ، وأن يصير التأكد من هذه المزايا قبل الانشاء ، الأمثلة كثيرة لهذه المزايا ، بأن يكون لدى القطاع العام موارد معطلة يمكن استغلالها من خلال المشروع الجديد (خطوط إنتاج وأراض ـ عمالة ـ مخازن أسطول نقل ومرافق بها فائض إلخ) أو أن يكون القطاع العام مستخدماً لإنتاج المشروع الجديد اي قادر على خلق طلب على إنتاج المشروع الجديد . من ناحية أخرى ، قد يكون للشريك في القطاع الخاص مزايا نسبية يلتزم بتقديمها مثل حق المعرفة وطرق التصنيع الحديثة ، الاسم التجارى القدرة الفائقة على التسويق في الخارج ، انظمة العمل المتطورة والتى يمكن أن تساهم حتماً في ترشيد الموارد وتخفيض التكاليف .

بعبارة أخرى ، المطلوب عند بحث اقتراح إقامة المشروع المشترك ان يتأكد الطرف المصرى أنه سيحقق نتائج افضل من خلال هذه المشاركة عما إذا انفرد بإقامة المشروع وحده .

الشركات المشتركة المتعثرة فى مصر دراسة تحليلية لحجم المشكلة وأسبابها ومقترحات لعلاجها

ثانياً : يجب أن ندقق في اختيار الشريك للتأكد من مقدرته وسمعته المالية قبل توقيع عقد التأسيس . تقييم التجربة يؤكد ان التكاليف الاستثمارية الفعلية (وبالتالى اقتصاديات المشروعات المتعثرة) اختلفت كثيراً عن التكاليف الاستثمارية التقديرية بسبب طول فترة الانشاء وأن هذه الأخيرة قد طالت لضعف القدرة المالية للمؤسسين وعجزهم عن تنفيذ البرنامج المالى أثناء فترة الانشاء .

ثالثاً : يتحتم قبل دعوة المؤسسين لإقامة المشروع أن يوضع برنامج زمنى تفصيلى للتنفيذ ، والا يبخل أصحاب فكرة المشروع في الانفاق على إعداده والصرف على حيازة المعلومات التى تضمن دقته ، يجب أيضاً ان يصاحب إعداد برنامج التنفيذ صياغة تفصيلية لخطة التمويل محدداً فيها الأموال المطلوبة ومواعيد طلبها ، وأن تكون درجة التأكيد عالية بالنسبة لتوافر التمويل المطلوب .

رابعاً : يجب ألا تنفرد إحدى الشركات بإدارة التنفيذ وأن يوكل بهذه المهمة إلى كفاءات يتم اختيارها ممن لديهم خبرة بهذا النوع من الأعمال ، وأن تتحدد مسئولية هؤلاء عن مواعيد التنفيذ وتكاليفه . إن التكاليف الاستثمارية للمشروع وبالتالى جدواه تتحدد خلال فترة الانشاء ، وبالتالى إذا غابت الكفاءة خلال هذه الفترة غاب احتمال الجدوى بعد تشغيل المشروع .

خامساً : يجب على المشروعات التى ستقام للإنتاج والتسويق في الأسواق المحلية الا تلجأ إلى تمويل استثماراتها بالنقد الأجنبى وإلا تعرضت باستمرار إلى مخاطر الزيادة المستمرة في أعبائها السنوية نتيجة انخفاض سعر الجنيه المصرى فإذا اضطرت إلى تمويل شراء جزء من أصولها بالنقد الأجنبى (المعدات والآلات المستوردة) فيجب أن تنشىء منذ البداية صندوق لتغطية مخاطر سعر الصرف وأن يمول هذا الصندوق من احتياطى خاص ، وأن تحسب الأسعار للمنتجات النهائية بعد إعادة تقدير الإهلاك وفقاً للأسعار الفعلية السنوية للأصول الثابتة بالجنيه المصرى .

سادساً : يتحتم أن نلفت نظر المستثمرين إلى ضرورة العناية بدراسات الجدوى التى تعد للمشروعات ، ونقصد بهذه العناية أن تكون التقديرات الواردة بها مبنية على معلومات مدققة عن الأسواق المحلية والعالمية ، وبيانات واقعية من مصادر التوريد عن تكاليف الانشاء ، ودراسة جادة لعناصر المصروفات السنوية مبنية على خبرة وتجارب المشروعات القائمة فعلا .

سابعاً : يجب الا يؤدى العرض الذى جاء بهذه الدراسة لحجم الخسائر التى تحققت في المشروعات المتعثرة وحجم الديون التى توقفت عن سدادها ، إلى التقليل من قدرتنا على إقامة المشروعات الناجحة ، فإلى جانب العدد الذى تم حصره من الشركات الفاشلة (٧٣ شركة) يوجد عدد أكبر يقترب من ضعفه يمثل شركات ناجحة . من بين هؤلاء أيضاً شركات تحقق معدلات عالية للعائد على المال المستثمر . صحيح أن عدد الشركات المتعثرة كبير إذا قورن بإجمالى عدد الشركات المشتركة ، صحيح أيضاً أن التعثر استمر لعدة سنوات بحيث أصبح ظاهرة تستحق الدراسة ، غير أن الصحيح أيضاً هو أن الاستفادة من الدروس السابق سردها يمكن أن يؤدى إلى تحجيم هذه الظاهرة .

ثامناً : لا يوجد علاج شامل لقضية التعثر ، غير أن البيانات المتاحة تؤكد أن الطرف الذى يتحمل أكبر الضرر هو البنوك الوطنية إذ تمثل أموالها ما يقرب من ٥٠ ٪ من إجمالى الأموال المستثمرة في هذه الشركات ، وعلى ذلك يجب أن تقوم هذه بدور إيجابى في التعامل مع هذه الظاهرة ويقصد بالدور الايجابى أن يتولى خبراءها دراسة موقف كل شركة وصياغة الحلول المناسبة لها وفرض هذه الحلول خاصة في الحالات التى ستجد مقاومة من قبل أصحاب قاعدة الملكية .

تاسعاً : يبدو أن الحل سوف يتجه نحو تخفيض قيمة الأصول وبالتالى التنازل عن جزء من رأس المال والديون ، أغلب المشروعات المتعثرة لديها خسائر متراكمة ، والقيمة الفعلية للأصول اقل بكثير من القيمة الدفترية ، وبالتالى يجب أن يعاد تقييم هذه الأصول بقيمتها الحقيقية ، وأن يخفض رأس المال والخصوم بالشكل الذى يتفق مع قيمة الأصول الحقيقية .

عاشراً : إذا فرض الحل في كثير من هذه الحالات ضياع جزء من الأموال التى استثمرتها الأطراف (ملاكا ودائنين) فإن من الضرورى للمحافظة على ما تبقى وتعويض الخسائر السابقة ، أن يتم اختيار إدارة جديدة لأغلب هذه المشروعات ، إدارة قادرة على تحقيق الربح وتقوية المركز المالى . شرط أساسى لنجاح هذه المشروعات بعد إعادة تنظيم موقفها المالى ، هو تغيير الإدارة وأن يكون هذا التغيير جذرياً ومؤثرا .

إجمالى الأموال المستثمرة وتوزيعها قطاعيا

جدول رقم (١)

(القيمة بالمليون جنيه)

القطـــــاع	١٩٨٧		١٩٨٨	
	إجمالى الأموال المستثمرة	الوزن النسبى ٪	إجمالى الأموال المستثمرة	الوزن النسبى ٪
الزراعة والأمن الغذائى	٤٧٤	١,٢	٥٤٦	١,٣
التشييد والإسكان	١٦٦٢	٤,١	١٩٥٨	٤,٤
الصناعة	٤٨٠٣	١١,٨	٥٣٧١	١٢,٣
الطاقة والبترول	٦٤٦	١,٦	٧٧٧	١,٨
النقـــل	١٠٢٨	٢,٥	١٠٨٧	٢,٥
السياحـة	٩٠٠	٢,٢	١٣٥٧	٣,١
التجارة الداخلية والخارجية	١٣١٧	٣,٣	٨٨٦	٢,ـ
الخدمات وأخـرى	١١٩	,٣	١٠١	,٢
إجمالى القطاعات بدون البنوك والتأمين	١٠٩٤٩	٢٧,ـ	١٢٠٨٣	٢٧,٤
البنـــوك	٢٩٥١٩	٧٢,٦	٣١٨٧٦	٧٢,٣
التأميـــن	١٧٤	,٤	١٩٤	,٤
إجمالى البنوك والتأمين	٢٩٦٩٣	٧٣,ـ	٣٢٠٧٠	٧٢,٦
الإجمالى العام	٤٠٦٤٢	١٠٠	٤٤١٥٣	١٠٠

مصار الأموال المستثمرة (إجمالى الخصوم)

جدول رقم (٢)

(القيمة بالمليون جنيه)

المصـــدر	القطاعات السلعية والخدمية		البنوك والتامين		جملـــة	
	١٩٨٧	١٩٨٨	١٩٨٧	١٩٨٨	١٩٨٧	١٩٨٨
راس المال						
قطـاع عـام	١٢٨٢	١٩٣٧	٥١١	٦٧٣	١٨٩٤	٢٦١٠
قطـاع خـاص	٨٩١	١٢٢٨	٧٦٠	٩٤٦	١٦٥١	٢١٧٤
· احتياطات وارباح مرحلة	٣٩٤	٥٩٤	٥٩٤	١١٢٦	٩٨٨	١٧٢٠
· مخصصات إهـــلاك	١٠٤٤	١٥٣١	٢	٤٠	١٠٤٦	١٥٦٤
· مخصصات اخـــرى	١٤٦	٣٥٢	١١٤٣	١٩٤٧	١٥٨٩	٢٢٩٩
ـ العجـز المرحـل	(٧٢٢)	(١٢٣٣)	(٤٨)	(١٣٧)	(٧٧١)	(١٣٧٣)
قاعدة الملكية	٣٠٢٥	٤٣٩٩	٢٩٦٢	٤٥٩٥	٦٣٩٧	٨٩٩٤
قروض طويلة الاجل	٤٢٦٥	٤٢٧١	٢٧	٩١	٤٣٠٢	٤٣٦٢

المصـــدر	القطاعات السلعية والخدمية		البنوك والتامين		جملـــــــة	
	١٩٨٧	١٩٨٨	١٩٨٧	١٩٨٨	١٩٨٧	١٩٨٨
بنـــوك دائنـــة	١٤٣١	١٥٣٦	٦٤٩٨	٦٩٠٤	٧٩٢٩	٨٤٤٠
دائنين وحسابات دائنة	١٨١٨	١٨٧٧	٢٠١٩٦	٢٠٤٨٠	٢٢٠١٤	٢٢٣٥٧
إجمالى القروض والديون	٧٥١٤	٧٦٨٤	٢٦٧٣١	٢٧٤٧٥	٣٤٢٤٥	٣٥١٥٩
إجمالـى عـــام	١٠٩٤٩	١٢٠٨٣	٢٩٦٩٣	٣٢٠٧٠	٤٠٦٤٢	٤٤١٥٣

حصة الأشخاص العامة فى رءوس أموال الشركات المشتركة

جدول رقم (٣) **(القيمة بالمليون جنيه)**

القطاعـــــات	راس المال المدفوع		مساهمة الأشخاص العامة		نسبة المساهمة	
	١٩٨٧	١٩٨٨	١٩٨٧	١٩٨٨	١٩٨٧ ٪	١٩٨٨ ٪
الزراعة والأمن الغذائى	١٢١	١٣٥	٥١	٥٨	٤٢,٢	٤٢,٨
التشييد والإسكان	٣٩٣	٤٢١	١٨٩	٢٠٤	٤٨,-	٤٨,٦
الصنـاعـــــة	٦٩٢	١٣٢٢	٤٥٨	٨٧٢	٦٦,١	٦٥,٩
الطـــاقـــــــــة	٧٠	٩٤	٤٨	٦٣	٦٨,-	٦٧,-
النقـــــــــــل	٢٨٦	٣٥٥	٢٦١	٣٢٨	٩١,١	٩٢,-
السيـاحـــــــة	٣٤٢	٤٩٢	١٥٩	٢٢٠	٤٦,٤	٤٤,٧
التجارة الداخلية والخارجية	٣٢٢	٢٩٦	١٨٥	١٥٧	٥٧,٧	٥٣,١
الخدمات وأخـــــرى	٤٨	٥٠	٣٢	٣٥	٦٧,٣	٧٠,٦
الإجمالى بدون البنوك والتامين	٢٢٧٤	٣١٦٥	١٣٨٣	١٩٣٧	٦٠,٨	٦١,٢
البنـــــوك	١٢٥٤	١٦٠١	٥٠٢	٦٦٣	٤٠,١	٤١,٤
التأميـــــــن	١٧	١٨	٩	١٠	٥٢,٩	٥٣,١
إجمالى البنوك والتامين	١٢٧١	١٦١٩	٥١١	٦٧٣	٤٠,٢	٤١,٦
إجمـالـى عـــام	٣٥٤٥	٤٧٨٤	١٨٩٤	٢٦١٠	٥٣,٤	٥٤,٦

نتـائـج اعـمـــال الشـركـــات المشـتــركـــة

جدول رقم (٤)

(القيمة بالالف جنيه)

القطـاعـــات	الأربـــــــاح		الخسائـــــــر		صافى النتيجة	
	١٩٨٧	١٩٨٨	١٩٨٧	١٩٨٨	١٩٨٧	١٩٨٨
الزراعة والأمن الغذائى	١٧٣٠٩	١٨٨٩٥	٤٤١٨١	٥٢٠١٩	(٢٦٨٧٢)	(٣٣١٢٤)
التشييـد والإسكـــان	٢٤٠٨٢	٤١٦٠٠	٢٩٣٤٣	٥٦٤٢١	(١٥٢٦١)	(١٤٨٢١)

القطاعات	الأرباح 1987	الأرباح 1988	الخسائر 1987	الخسائر 1988	صافي النتيجة 1987	صافي النتيجة 1988
الصناعة	٤٠٣٧٣	٧٩٨٣٧	١٨١٩٥٥	٢٧٦٢٢١	(١٤١٥٨٢)	(١٩٦٣٨٤)
الطاقة	٦٢٣٣٠	٧١١٠٥	١١٩٨	٦٠٦	٦١١٣٢	٧٠٤٩٩
النقل	٢٤٨٤٩	٤٠٤٢٣	١٩٢٤٤	٣٤٢٩٦	٥٦٠٥	٦١٢٧
السياحة	١٥٣٠٣	٢٧٧٥٢	١٩٨٢٤	٣٩٧٦٠	(٤٥٢١)	(١٢٠٠٨)
التجارة الداخلية والخارجية	١١٦٣٩	١٠٠٥٤	١٠٦٠٢	٦٧٤٨	١٠٣٧	٣٣٠٦
الخدمات وأخرى	١٦٢٧	٢٨٥٤	٤٥٦٢	٦٨٣	(٢٩٣٥)	٢١٧١
الإجمالى بدون البنوك والتأمين	١٩٧٥١٢	٢٩٢٥٢٠	٣٢٠٩٠٩	٤٦٦٧٥٤	(١٢٣٣٩٧)	(١٧٤٢٣٤)
البنوك	١٥٣٧١٠	١٧٢٢٧٣	٤٢٩٤٧٣	٨٩٤٢٧	(٢٧٥٧٦٣)	٨٢٨٤٦
التأمين	٣٧٠٨	٣٤٣١	—	—	٣٧٠٨	٣٤٣١
إجمالى البنوك والتأمين	١٥٧٤١٨	١٧٥٧٠٤	٤٢٩٤٧٣	٨٩٤٢٧	(٢٧٢٠٥٥)	٨٦٢٧٧
إجمالى عام	٣٥٤.٩٣٠	٤٦٨ ٢٢٤	٧٥٠ ٣٨٢	٥٥٦,١٨١	(٣٩٥٤٥٢)	(٨٧٩٥٧)

الوزن النسبي لنتائج أعمال الشركات المشتركة

جدول رقم (٥)

القطاعات	الأرباح 1987	الأرباح 1988	الخسائر 1987	الخسائر 1988	صافي النتيجة 1987	صافي النتيجة 1988
	٪	٪	٪	٪	٪	٪
الزراعة والأمن الغذائى	٤,٩	٤,٠	٥,٩	٩,٤	(٦,٨)	(٣٧,٧)
التشييد والإسكان	٦,٨	٨,٩	٥,٣	١٠,١	(٣,١)	(١٦,٩)
الصناعة	١١,٤	١٧,١	٢٤,٣	٤٩,٧	(٣٥,٨)	(٢٢٣,٣)
الطاقة	١٧,٥	١٥,٢	٠,٢	٠,١	١٥,٤	٨٠,٢
النقل	٧,٠	٨,١	٢,٦	٦,٢	١,٤	٧,٠
السياحة	٤,٣	٥,٩	٢,٦	٧,١	(١,١)	(١٣,٧)
التجارة الداخلية والخارجية	٣,٣	٢,٢	١,٤	١,٢	٠,٣	٣,٨
الخدمات وأخرى	٠,٥	٠,٦	٠,٦	٠,١	(٠,٧)	٢,٥
الإجمالى بدون البنوك والتأمين	٥٥,٧	٦٣,٥	٤٢,٨	٨٣,٩	(٣١,٢)	(١٩٨,١)
البنوك	٤٣,٣	٣٦,٨	٥٧,٢	١٦,١	(٦٩,٧)	٩٤,٢
التأمين	١,٠	٠,٧	—	—	,٩	٣,٩
إجمالى البنوك والتأمين	٤٤,٣	٣٧,٥	٥٧,٢	١٦,١	(٦٨,٨)	٩٨,١
إجمالى عام	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠

إجمالــي الأصــــول لعــــام ١٩٨٨

جدول رقم (٦) (القيمة بالألف جنيه)

م	القطــــــاع	اصول ثابتــة	مشروعات تحت التنفيذ	استثمارات مالية واقراض طويلة الأجـل	مخـــــزون	مدينون بارصـــدة مدينة	بنـبـــوك	خسائر مرحلــة	الإجمــالــى
١	الزراعة والامن الغذائى	٣٢٧٤٦٣	١٦٦٦١	٤١١١	٧٢٤١٩	٧٦٠١٦	٤٩٦٠٠	١٨٢٢٩٩	٧٢٨٥٦٩
٢	التشييد والتعمير والإسكان	١١٩٦٦٥٧	١٩١٨٣٧	١٩٨٣٥	٢١٨٨٢٤	٢١٠٩٠٧	١١٩٥١٣	١١٩٠٤٩	٢٠٧٦٦٢٢
٣	الصنـــاعـــــة	٣٨٢٥٥٢٣	٦١١٤٠	١٨٤٠٩	٧٣٩٢٨٣	٢٨٠٠٠٦	٤٤٦٩٥٧	٥٩٣٣٩٧	٥٩٦٣٧١٥
٤	الطـــاقـــــة	٣٩٦٣٦٤	٢١٦٦٥	—	٦٥٩٧١	٩٣٦١٤	١٩٩٥٥٢	٢٤٨٥	٧٧٩٦٥١
٥	النـقـــــل	٨٣٩٩٥٢	٦٩	١١٤٠	١٧٢٨٠	٥٠٧٨٢	١٧٨٠٢٧	١١٠٩٨٨	١١٩٨٢٣٨
٦	السياحــــة	١١٠٠٢٦٠	٧٨٨٠٥	١٢١٩٧	٤٧١٥	٧٢٩٨١	٨٧٦٩٠	١٦٦٨٢٧	١٥٢٣٤٧٥
٧	التجارة الداخلية والخارجية	١٧٦٦١٩	٩٧٩٧٦	٢٦٤٥٢٣	٥٢٨٢	١٤٧٣٩٨	١٩٤٦٢٠	٣٧٠٢٩	٩٢٣٤٤٨
٨	الخـدمـــات وأخـــرى	٤٩١٠٤	١٠١٥	٨٩٠٦	٧٦٠١	١٧٧٤٧	١٦٣٤٣	٢٤٨٣٥	١٢٥٥٥١
	الإجمالى بدون البنوك والتامين	٧٩١١٩٤٢	٤٦٩١٦٨	٣٢٩١٢١	١١٣١٣٧٦	٩٤٩٤٥١	١٢٩٢٣٠٢	١٢٢٥٩٠٩	١٣٣١٩٢٦٩
٩	البنــــوك	٣٢٢٩٢٥	٨٠٧٦١	١٦٣١٨٥٧١	٧٧٠٠٩	١٦٠٥٦٨٨	١٣٤٧٠٨٤٤	١٣٧٧٠٥	٣٢٠١٣٥٠٨
١٠	التـأميـــن	١٢٧٩٣	١١٨	٢٣٢٤٧	—	٦٢٩٣٤	٩٤٧٤٣	—	١٩٣٨٦٠
	إجمالى البنوك والتامين	٣٣٥٧١٨	٨٠٩٠٩	١٦٣٤١٨١٨	٧٧٠٠٩	١٦٦٨٦٢٢	١٣٥٦٥٥٨٧	١٣٧٧٠٥	٣٢٢٠٧٣٦٨
	إجمالى عــام	٨٢٤٧٦٦٠	٥٥٠٠٧٧	١٦٦٧٠٩٢٩	١٢٠٨٣٨٥	٢٦١٨٠٧٣	١٤٨٥٧٨٨٩	١٣٧٣٦١٤	٤٥٥٢٦٦٣٧

مصــــادر الأمــــوال
إجمالــى الخصــوم لعــام ١٩٨٨

جدول رقم (٧) (القيمة بالألف جنيه)

م	القطــــــاع	راس المال	احتياطيات	مخصصات اهـلاك	مخصصات اخـرى	قروض طويلة الأجـل	بنوك	دائنون	ارباح مرحلة	الإجمالى
١	الزراعة والامن الغذائى	١٣٥٤٣٢	٣٦٤٧١	١٠٣٢٤٠	٢٣١٠٠	١٩٩٥٧٩	١٢٠٨١١	١٠٣١٨٩	٦٦٤٧	٧٢٨٥٦٩
٢	التشييد والتعمير والإسكان	٤٢١١٩٣	٨١٨٦٩	١٨٦٤٠١	٣٦٢٤١	٧٤٠٧٢٤	٢٦٠٢٨٢	٢٣٥٠٨٣	١٤٨١٩	٢٠٧٦٦٢٢
٣	الصنـــاعـــــة	١٣٣٢.٢٦٣	١٠٥٧٦٨	١٢٩٦٦٧	١٢٧١٠١	١٩٨٤.٩٤٢	٩٣٣.٢٩٥	٨٢٠ ٨١٤	٢٠٨٦٥	٥٩٦٣ ٧١٥
٤	الطـــاقـــــة	٩٣٩٤٧	١٣٢٤١٢	٢٣٩٨٢١	٥١٨١١	٨٣٢٢٢	١٠٩٤٣	١٦٧٠٦٣	١٠٤٣٢	٧٧٩٦٥١
٥	النقــــــل	٣٥٤٩١٠	١١٨٤٧٧	١٨٠٧١٦	٢١٣٧٩	٢٨٦٧٩١	١٠٨٤٦١	١٢٥٥٦٦	١٨٨٨	١١٩٨٢٣٨
٦	السياحــــة	٤٩١٨٩٠	٢٠٩٨٢	١٥١١٢٨	٣٨٧٣١	٦٧٧٢٣٩	٣١٢٦١	١٠٦٥١٣	٥٧٣١	١٥٢٣٤٧٥
٧	التجارة الداخلية والخارجية	٢٩٥٦٨٧	٣١٢٢٩	١١٣٩٥	٤٨٨٧٠	٢٩٦١٥٤	٦٦٠٧٧	١٧٢٩٣٩	١٠٩٧	٩٢٣٤٤٨
٨	الخـدمـــات واخـــرى	٤٩٧٨٣	٤٦٣٤	١١٥٠٥	٥٢٧٤	٢١٨٣	٤٧٠٢	٣٦٨٧٤	٥٩٦	١٢٥٥٥١
	إجمالى بدون البنوك والتامين	٢١٦٥١٠٥	٥٢١٨٤٢	١٥٢٤٠٢٣	٣٥٢٥٠٧	٤٢٧٠٨٤٤	١٥٣٥٨٣٢	١٨٧٧٠٤١	٧٢٠٧٥	١٣٣١٩٢٦٩
٩	البنـــــوك	١٦٠١١٧٦	١٠٦٢١٠٤	٣٨٥٠٢	١٨٨٣٢٢٠	٩١٣٦٦	٦٩٠٣٩٦٣	٢٠٤٠٣٠٩٣	٢٠٠٨٤	٣٢٠١٢٥٠٨
١٠	التـامبـــن	١٨١٠٠	٣٣٠٧٤	١٦٣٦	٦٣١٥٧	٠٠٠	٠٠٠	٧٦٨٥٩	١٠٣٤	١٩٣٨٦٠
	إجمالى البنوك والتامين	١٦١٩٢٧٦	١٠٩٥١٧٨	٤٠١٣٨	١٩٤٦٣٧٧	٩١٣٦٦	٦٩٠٣٩٦٣	٢٠٤٧٩٩٥٢	٣١١١٨	٣٢٢٠٧٣٦٨
	إجمالى عــام	٤٧٨٤٢٨١	١٦١٧٠٢٠	١٥٦٤١٦١	٢٢٩٨٨٨٤	٤٣٦٢٢١٠	٨٤٣٩٧٩٥	٢٢٣٥٦٩٩٣	١٠٣١٩٣	٤٥٥٢٦٦٣٧

نصيب الأشخاص العامة فى أرباح وخسائر الشركات المشتركة

جدول رقم (٨)

(القيمة بالألف جنيه)

القطاعات	الشركات الرابحة			الشركات الخاسرة		
	قيمة المساهمة	قيمة الربح	نسبة الربح ٪	قيمة المساهمة	قيمة الخسارة	نسبة الخسارة ٪
الزراعة والأمن الغذائى	٢٩٧٠١	٤١٧٤	١٥,٧	٢٨٢١٨	١٧٢٤٢	٦١,١
التشييد والإسكان	١٦٩٤٨٣	٢٥١٨	١٥,٦	٤٠٠٤٨	١٥٦٧٣	٣٩,٢
الصناعة	٣٥١٠٣٢	٣٤٩٨٧	٩,٨	٥١٥٦٠٥	١٦٧٤٤١	٣٢,٥
الطاقة	٦٢٢٥٧	٥٥٢٨٠	٨٩,ـ	٥٧٠	٢١٦	٣٧,٩
النقل	٣١٧٣٨٢	٣٦٥٧٠	١١,٥	١٠٧٥٧	٣٣٥٦٠	٣١٢,ـ
السياحة	١٣٤٥٢٨	١٤٧٠٧	١٠,٩	٨٥٤١٧	١٨٦٩٤	٢١,٩
التجارة الداخلية والخارجية	١٣٩٢٥٦	٥٨٠٤	٤,٢	١٧٦٣٦	٣٩٦٩	٢٢,٥
الخدمات واخرى	٣٤١١٥	١٦٣٦	٤,٨	١٠٣٢	٢٠٧	٢٠,١
الإجمالى بدون البنوك والتامين	١٢٢٧٧٥٥	١٧٩٤٣٨	١٤,٥	٦٩٩٢٨٣	٢٥٧٠١٢	٣٦,٨
البنوك	٥٦٥١٣٧	٨٨٥٥٢	١٥,٧	٩٨٣٣٤	٢٤٢٥٧	٢٤,٧
التامين	٩٦٠٦	١٤٩١	١٥,٥	—	—	—
إجمالى البنوك والتامين	٥٧٤٧٤٣	٩٠٠٤٢	١٥,٧	٩٨٣٣٤	٢٤٢٥٧	٢٤,٧
إجمالى عام	١٨١٢٤٩٨	٢٦٩٤٨١	١٤,٩	٧٩٧٦١٧	٢٨١٢٦٩	٣٥,٣

معدل العائد على راس مال الشركات المشتركة

جدول رقم (٩)

(القيمة بالألف جنيه)

القطاعات	صافى الفائض		راس المال		معدل العائد على راس المال	
	١٩٨٧	١٩٨٨	١٩٨٧	١٩٨٨	١٩٨٧	١٩٨٨
الزراعة والأمن الغذائى	(٢٦٨٧٢)	(١١١٢٤)	١٢٠٥٩١	١٣٥٤٣٢	(٢٢,٣)	(٢٤,٤)
التشييد والإسكان	(١٥٢٦١)	(١٤٨٢١)	٣٩٣١٨٠	٤٢١١٩٣	(٣,٩)	(٣,٥)
الصناعة	(١١١٥٨٢)	(١٩٦٢٨٤)	٦٩٢٢٤٩	١٣٢٢٢٦٣	(٢٠,٥)	(١٤,٩)
الطاقة	٦١١٣٢	٧٠٤٩٩	٧٠١٩٤	٩٣٩٤٧	٨٧,١	٧٥,٠
النقل	٥٦٠٥	١١٢٧	٢٨٦٢٦٢	٣٥٤٩١٠	٢,٠	١,٧
السياحة	(٤٥٢١)	(١٢٠٠٨)	٣٤٢١٧٠	٤٩١٨٩٠	(١,٣)	(٢,٤)
التجارة الداخلية والخارجية	١٠٣٧	٢٣٠٦	٣٢١٣٣٧	٢٩٥٦٨٧	٠,٣	١,١
الخدمات واخرى	(٢٩٣٥)	٢١٧١	٤٨١١١	٤٩٧٨٣	(٦,١)	٤,٤
الإجمالى بدون البنوك والتامين	(١٢٢٣٩٧)	(١٧١١٣٤)	٢٢٧٤٠٩٤	٣١٦٥١٠٥	(٥,٤)	(٥,٥)
البنوك	(٢٧٥٧٦٣)	٨٢٨٤٦	١٢٥٣٧٠٧	١٦٠١١٧٦	(٢٢,٠)	٥,٢
التامين	٣٧٠٨	٣٤٣١	١٧٢٠٠	١٨١٠٠	٢١,٦	١٩,٠

القطاعـــات	صافـى الفائـض		راس المـــال		معدل العائد على راس المال	
	١٩٨٧	١٩٨٨	١٩٨٧	١٩٨٨	١٩٨٧	١٩٨٨
إجمالى البنوك والتامين	(٢٧٢٠٥٥)	٨٦٢٧٧	١٢٧٠٩٠٧	١٦١٩٢٧٦	(٢١,٤)	٥,٣
إجمالى عـــام	(٣٩٥٤٥٢)	(٨٧٩٥٧)	٢٥٤٥٠٠١	٤٧٨٤٢٨١	(١١,٠)	(١,٨)

نظراً لأن صافى نتيجة اعمال الشركات القائمة بالإنتاج فى عام ١٩٨٨ خسائر . فقد كان من الطبيعى ان يكون معدل العائد على راس المال سالبا ونسبته ١,٨٪ .

وباستبعاد ارباح قطاعى البنوك والتامين التى بلغت نسبتها ٥,٣٪ من راس المال نجد ان خسائر القطاعات الاخرى وصل معدلها إلى ٥,٥٪ من راس مالها .

معدل العائد على رأس المال (الشركات الرابحـــة)

جدول رقم (١٠)

(القيمة بالألف جنيه)

القطاعـــات	صافـى الفائـض		راس المـــال		معدل العائد على راس المال	
	١٩٨٧	١٩٨٨	١٩٨٧	١٩٨٨	١٩٨٧	١٩٨٨
الزراعة والامن الغذائى	١٧٣٠٩	١٨٨٩٥	٥٣٢٨٩	٦٤٤٦٩	٢٢,٥	٢٩,٣
التشييد والإسكان	٢٤٠٨٢	٤١٦٠٠	٣٢٨٧٨٤	٣١٢٧٥٢	٧,٣	١٣,٣
الصناعـــة	٤٠٣٧٣	٧٩٨٣٧	٢١٦٢٨١	٥٤٤٣٤٥	١٨,٧	١٤,٧
الطاقـــة	٦٢٣٣٠	٧١١٠٥	١٦٨٧٢٤	٩٢٦٤٧	٩٩,٧	٧٦,٧
النقـــل	٢٤٨٤٩	٤٠٤٢٣	٢٦٨٥٢٦	٣٤٢١٦٢	٩,٣	١١,٨
السياحـــة	١٥٣٠٣	٢٧٧٥٢	١٧٦٩٧٢	٢٩٤٠٧٥	٨,٦	٩,٤
التجارة الداخلية والخارجية	١١٦٣٩	١٠٠٥٤	٢٤٦٥٤٤	٢٥٤٨٠٤	٤,٧	٣,٩
الخدمـــات وأخـرى	١٦٢٧	٢٨٥٤	٢٦٦١٤	٤٦٠٨٥	٦,١	٦,٢
الإجمالى بدون البنوك والتامين	١٩٧٥١٢	٢٩٢٥٢٠	١٣٨٥٧٣٤	١٩٥١٣٣٩	١٤,٣	١٥,٠
البنـــوك	١٥٣٧١٠	١٧٢٢٧٢	٥٨٨٧٢٧	١١٧٩٩٧٦	٢٦,١	١٤,٦
التـاميـــن	٣٧٠٨	٣٤٣١	١٧٢٠٠	١٨١٠	٢١,٦	١٩,٠
إجمالى البنوك والتامين	١٥٧٤١٨	١٧٥٧٠٤	٦٠٥٩٢٧	١١٩٨٠٧٦	٢٦,٠	١٤,٧
إجمالى عـــام	٣٥٤٩٣٠	٤٦٨٢٢٤	١٩٩١٦٦١	٣١٤٩٤١٥	١٧,٨	١٤,٩

يوضح الجدول السابق معدل العائد على راس المال للشركات الرابحة فقط فى عام ١٩٨٨ مقارنا لعام ١٩٨٧ .

– وقد بلغ المعدل المتوسط لجميع القطاعات نحو ١٤,٩٪ وباستبعاد قطاعى البنوك والتامين يصبح المعدل المتوسط ١٥٪ بذلك مقابل ١٧,٨٪ ، ١٤,٣٪ فى عام ١٩٨٧ .

– كانت اعلى نسبة لمعدل العائد على رأس المال فى قطاع الطاقة ، حيث بلغت نحو ٧٦,٧٪ يليها قطاع الزراعة بنسبة ٢٩,٣٪ ، والتامين بنسبة ١٩٪ فى عام ١٩٨٨ .

توزيع الشركات الرابحة على القطاعات
وبحسب نسبة الربح إلى رأس المال

جدول رقم (١١)

القطاعات	شركات رابحة اكثر من ١٠٪		شركات رابحة من ٥٪ إلى ٥٠٪		شركات رابحة من صفر إلى ٥٪		الجملة	
	٨٧	٨٨	٨٧	٨٨	٨٧	٨٨	٨٧	٨٨
الزراعة	٨	٨	٤	٧	٤	٣	١٦	١٨
التشييد والإسكان	٦	١٠	٥	١	٥	٧	١٦	١٨
الصناعة	٢٠	٢٢	٢	٣	٤	٦	٢٦	٣١
الطاقة	٥	٥	—	—	—	—	٥	٥
النقل	٣	٤	١	١	١	٢	٥	٧
السياحة	٨	١٠	—	٢	٤	٣	١٢	١٥
التجارة الداخلية والخارجية	٤	٤	٢	٣	٧	٥	١٣	١١
الخدمات وأخرى	٦	٦	١	١	٣	٢	١٠	٩
البنوك	٢٩	٢٩	٦	٤	٦	٦	٤١	٣٩
التامين	٣	٣	—	—	١	١	٤	٤
إجمالى عدد الشركات الرابحة	٩٢	١٠١	٢١	٢١	٣٥	٢٥	١٤٨	١٥٧

الوزن النسبى لمصادر الأموال المستثمرة

جدول رقم (١٢)

المصدر	القطاعات السلعية والخدمية		البنوك والتامين		جملة	
	١٩٨٧	١٩٨٨	١٩٨٧	١٩٨٨	١٩٨٧	١٩٨٨
راس المال						
قطاع عام	١٢,١	١٦,٠	١,٧	٢,١	٤,٧	٥,٩
قطاع خاص	٨,١	١٠,٣	٢,٦	٢,٩	٤,١	٤,٩
· احتياطات وارباح مرحلة	٢,١	٤,٦	٢,٠	٣,٥	٢,٤	٣,٩
· مخصصات إهلاك	٩,٥	١٢,٦	—	٠,١	٢,٥	٣,٦
· مخصصات أخرى	١,١	٢,٩	٣,٩	٦,١	٣,٩	٥,٢
ـ العجز المرحل	(١,٦)	(١٠,٢)	(٠,٢)	(٠,٤)	(١,٩)	(٣,١)
قاعدة الملكية	٣١,٣	٣٦,٢	١٠,٠	١٤,٣	١٥,٧	٢٠,٤
قروض طويلة الأجل	٢٩,٠	٣٥,٩	٠,١	٠,٣	١٠,٦	٩,٩
بنوك دائنة	١٣,١	١٢,٧	٢١,٩	٢١,٥	١٩,٥	١٩,١
دائنين وحسابات دائنة	١١,٦	١٥,٥	٦٨,٠	٦٣,٩٠	٥٤,٢	٥,٦
إجمالى القروض والديون	٦٨,٧	٦٣,٨	٩٠,٠	٨٥,٧	٨٤,٣	٧٩,٦
إجمالى عام	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠

ملحق رقم «٢»
دراسة عن أسباب تعثر الشركات المشتركة
١٩٨٥ - ١٩٨٨
مجموعة من الأسئلة المفتوحة تستهدف
تحديد حجم المشكلة- أسبابها- مقترحات العلاج

- توجه الأسئلة جميعا إلى ممثلى الشركات المالكة
- توجه الأسئلة من ٨ إلى ١٥ فقط إلى البنوك

١ - اسم الشركة :

٢ - الشكل القانونى :

٣ - اسم شركة القطاع العام المساهمة :

٤ - اسماء الشركاء من القطاع الخاص وجنسياتهم :

١ - الجنسية :
٢ - الجنسية :
٣ - الجنسية :
٤ - الجنسية :
٥ - الجنسية :
٦ - الجنسية

٥ - تاريخ التاسيس :

٦ - تاريخ بدء النشاط :

٧ - أسباب طول فترة الانشاء

:
:
:
:

٨ - هل تحققت النتائج التى كانت متوقعة فى دراسة الجدوى التى أعدت للشركة ؟ نعم ☐ لا ☐

٩ ـ اسباب عدم التحقق ان وجد :

١ ـ
٢ ـ
٣ ـ
٤ ـ
٥ ـ

١٠ ـ هل تعتقد أن الشريك من القطاع الخاص مسئول عن التعثر؟ نعم ☐ لا ☐

١١ ـ أسباب الاعتقاد أن وجد :

١ ـ
٢ ـ

١٢ ـ ما هى فى رأيك أسباب التعثر : ١ ـ اسباب عامة ترجع إلى الظروف الاقتصادية .

١ ـ
٢ ـ
٣ ـ
٤ ـ

٢ ـ اسباب خاصة بالشركة

٣ ـ اخـــــرى

١٣ ـ هل لديكم مقترحات لمواجهة هذا التعثر ؟

١ ـ
٢ ـ
٣ ـ

١٤ ـ ما هى الضمانات لعدم تكرار التعثر فى نفس الشركة مستقبلا ؟

١ ـ
٢ ـ
٣ ـ
٤ ـ

١٥ ـ هل تؤيد الدخول فى شركات مشتركة جديدة مستقبلاً ؟ وما هى الأسباب ؟



ملحق رقم (٣)

قائمة المراجـــع

1. Triad Power, The coming shape of global compettion, Bhmat, Eenichi .
2. Multinational Joint venture. in developing Countries, Beamish, Paul W .
3. Information bubelin No.1, ECE, United Nation .
4. East-west joint ventures-Recent and expected developments in Joint venture requlations and updated listing of Joint ventures domiciled in the European CMEA member countries, ECE, United Nation .
5. The use and promotion of consultancy Joint ventures by Public entiries in Lation America .
6. Joint ventures and Public enterprises in developing countries : Proceedings of and international Seminar held in Ljubljana, 4-12 December 1979, Ramanadham, U.U. (Edit) ICPE .
7. Joint ventures of Public enterprises in Argentina with other developing countries, white Eduardo, ICPE .
8. Subvention Policy and practices for Public enterprises, Bokhari, Riyaz H., ICPE .
9. Joint ventures among developing countries - The Arabience, Suetlicic, Maryam, ICPE .
10. Third word multinationals - the rise of foreige investment from developing countries, wells, louis T .
11. Transnational corppartions in the international auto industry, United Nations, CTC .

الإنجاز والدراسات العربية :

١٢ ـ مركز معلومات القطاع العام ، التقرير السنوى عن اداء الشركات العامة ، دراسة غير منشورة القاهرة ١٩٨٨ .

١٣ ـ حسين عبد العزيز حسين ، ظاهرة الديون المتعثرة من وجهة النظر المصرفية ، ندوة عن المشروعات المتعثرة ، البنك الاهلى المصرى ، نوفمبر ١٩٨٩ .

١٤ ـ بدر الدين عقل فرج ، الأسباب الكافية وراء ظاهرة الشركات المتعثرة ، ندوة عن المشروعات المتعثرة ، البنك الأهلى المصرى ، نوفمبر ١٩٨٩ .

١٥ ـ بنك الاسكندرية ، ظاهرة الديون المتعثرة ، ندوة عن المشروعات المتعثرة ، البنك الأهلى نوفمبر ١٩٨٩ .

١٦ ـ بنك التنمية الصناعية ، مشكلة الشركات المتعثرة ودور الجهاز المصرفى فى علاجها ، ندوة عن المشروعات المتعثرة ، البنك الأهلى المصرى ، نوفمبر ١٩٨٩ .

١٧ ـ عفت رمضان ، دور الجهاز المصرفى فى النقد ، ندوة عن المشروعات المتعثرة ، البنك الأهلى المصرى ، نوفمبر ١٩٨٩ .

١٨ ـ صلاح دويدار ، المشروعات الاستثمارية المتعثرة ، ندوة عن المشروعات المتعثرة ، البنك الأهلى المصرى ، نوفمبر ١٩٨٩ .

١٩ ـ عفيفى انور جورجى ، الديون المتعثرة لدى البنوك فى مصر ، ندوة عن المشروعات المتعثرة البنك الأهلى المصرى ، نوفمبر ١٩٨٩ .

٢٠ ـ إبراهيم مختار ، المشروعات الخاصة المتعثرة ، ندوة عن المشروعات المتعثرة ، البنك الأهلى المصرى ، نوفمبر ١٩٨٩ .





تحليل للتعادل متعدد الأبعاد أكثر واقعية من خلال برمجة الأهداف بوحدات صحيحة

دكتور/ محمد زكى عيد محمد
مدرس بقسم المحاسبة - أكاديمية السادات

مقدمة

يقصد - كما هو معلوم - بتحليل التعادل دراسة وتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح بغية التعرف على حجم المبيعات الذى يجعل أرباح المنظمة مساوياً للصفر . حيث تتساوى كل من الإيرادات الكلية والتكاليف الكلية للمنظمة . وهذا الوضع ما يطلق عليه بنقطة التعادل للمنظمة .

ويتخذ النموذج الرياضى - كما هو معلوم - لدراسة وتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح بغرض تحديد نقطة التعادل للمنظمة ، يتخذ هذا النموذج الشكل الآتى* :

$$\text{كمية مبيعات التعادل} = \frac{\text{التكاليف الثابتة للمنظمة}}{\text{سعر بيع الوحدة - التكلفة المتغيرة للوحدة}}$$

وعلى أن تطبيق النموذج الرياضى سالف الذكر ، فضلاً عن كونه يفيد فى تحديد حجم المبيعات الذى يجعل المنظمة فى وضع التعادل (وهى حالة اللا ربح واللا خسارة) . فضلاً عن ذلك ، فإن تطبيقه يفيد فى التعرف على الآثار المترتبة على تغير أى من سعر بيع الوحدة ، أو التكلفة المتغيرة للوحدة ، أو التكاليف الثابتة ، أو حجم النشاط على نقطة التعادل التى تكون المنظمة قد تعرفت عليها سلفا بتطبيق النموذج المشار إليه آنفا . أيضا يفيد هذا النموذج فى تبيان كيفية تحقيق مستوى معين من الأرباح (عن طريق تحديد مقدار الزيادة المطلوب تحقيقها فى حجم مبيعات التعادل ، أو مقدار الزيادة المطلوبة فى سعر بيع الوحدة ، أو مقدار الخفض المطلوب فى تكلفة الوحدة المتغيرة ، أو مقدار الخفض المطلوب فى التكاليف الثابتة للمنظمة بغرض تحقيق مستوى الربح المستهدف) . هذا بالإضافة إلى الدور المهم الذى يؤديه النموذج فيما يتعلق بتحديد ما يعرف بحد (أو معدل) الأمان للمنظمة ، وغيرها من الثمار الأساسية التى يسفر عنها تطبيق النموذج الرياضى سالف الإشارة إليه لدراسة وتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح** . غير أن النموذج ذاته ، يشترط لفعالية تطبيقه عمليا ضرورة توافر عدد من الفروض ، أى أنه فى حالة عدم تحقيق هذه الفروض ، أو فى حالة تغيب بعضها يتعذر تطبيق النموذج أو على الأقل يصير تطبيقه غير منتج للثمار المرجوة منه .

وفى حقيقة الأمر - ولسوء الحظ - يتعارض العديد من الفروض التى يستند إليها النموذج الرياضى لتحليل التعادل سالف الإشارة إليه مع حقيقة الواقع الذى تتعايشه كثير من المنظمات فى الحياة العملية . الأمر الذى ربما يخلق عائقا قد يحول دون إمكانية التطبيق العملى الفعال لهذا النموذج .

$$\text{* إيراد مبيعات التعادل} = \text{التكاليف الثابتة للمنظمة} \div \left(1 - \frac{\text{التكلفة المتغيرة للوحدة}}{\text{سعر بيع الوحدة}}\right)$$

** يمكن (على سبيل المثال) الرجوع إلى المراجع (١) ، (٢) ، (١٢) ، (١٤) .

نحو تحليل للتعادل متعدد الأبعاد أكثر واقعية من خلال برمجة الأهداف بوحدات صحيحة

ولعل أهم الفروض التى تشكل عقبات أمام التطبيق العملى الفعال لنموذج تحليل التعادل سالف الإشارة إليه هى : فرض المنتج الأوحد ، وفرض الهدف الأوحد ، وفرض التأكد ، وفرض قابلية المنتجات للتجزئة ، وفرض الخطية ـ ذلك أنه ، بالنسبة لفرض المنتج الأوحد . يتعارض هذا الفرض مع كثير من المواقف العملية التى تؤكد تعدد المنتجات التى تتعامل فيها المنظمات . وفى ذات الوقت ، إن محاولة إيجاد نقطة التعادل فى ظل تعدد المنتجات (إصرارا وتمسكا بتطبيق النموذج الرياضى لتحليل التعادل سالف الإشارة إليه) عن طريق افتراض ثبات نسب تشكيلة المبيعات من المنتجات المختلفة ربما لا تكلل بالنجاح إذا ما انهار هذا الفرض ، وهذا ما تؤكده حقيقة الواقع فى كثير من الحالات العملية . فعندما تختلف نسب تشكيلة المبيعات من المنتجات المحققة فعلاً عن تلك النسب التى بنى عليها إجراء تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح بغرض تحديد نقطة التعادل باستخدام النموذج الرياضى سالف الإشارة إليه ، فإن هذا كفيل بابتعاد نقطة التعادل التقديرية (المخططة) عن نقطة التعادل الفعلية .

فإذا فرض أن منظمة ما تتعامل فى ثلاث سلع هى س ، ص ، ع . وبفرض أن نسبة عائد المساهمة إلى سعر البيع للسلع الثلاث هى = ٢٥٪ ، ٢٠٪ ، ٥٠٪ على التوالى . وبفرض أن المنظمة ترغب فى تحديد قيمة المبيعات الإجمالية التى تحقق التعادل . وتحديد مقدار مساهمة كل سلعة فى تحقيق التعادل استنادا إلى فرض ثبات نسب تشكيلة المبيعات من المنتجات الثلاثة والتى تعتقد إدارة المنظمة أنها ٥٥٪ ، ٢٠٪ ، ٢٥٪ على التوالى وأن التكاليف الثابتة للمنظمة مقدارها ٧٨٠٠ جنيه .

من الواضح ـ فى ضوء البيانات السابقة واستنادا إلى فرض ثبات نسب تشكيلة المبيعات من المنتجات الثلاثة السابقة ـ إن قيمة المبيعات الإجمالية التى تحقق التعادل للمنظمة مقدارها ٢٥٧٤٣ جنيها

(وهى عبارة عن ٧٢٠٠ ÷ ٣٠٣, = ٢٥٧٤٣) .

وأن مقدار مساهمة كل منتج فى قيمة المبيعات التى تحقق التعادل هى كالآتى :

بالنسبة للمنتج «س» = ٢٥٧٤٣ × ٥٥, = ١٤١٥٩ جنيها تقريبا .

بالنسبة للمنتج «ص» = ٢٥٧٤٣ × ٢, = ٥١٤٩ جنيها تقريبا .

وبالنسبة للمنتج «ع» = ٢٥٧٤٣ × ٢٥, = ٦٤٣٦ جنيها تقريبا .

وقد يثار التساؤل عما سيكون عليه الوضع فى حالة اختلاف نسب تشكيلة المبيعات من المنتجات الثلاثة عن تلك النسب التى تعتقد (أو تفترض) الإدارة ثباتها ـ وهو الأمر الأكثر احتمالاً والأقرب إلى الواقع العملى ـ أى بفرض أن نسب تشكيلة المبيعات الفعلية جاءت كالآتى = ٨٠٪ ، ١٥٪ ، ٥٪ بالنسبة للمنتجات الثلاثة السابقة على التوالى . فى هذه الحالة ، فإن قيمة المبيعات التى تحقق التعادل يصير مقدارها ٣٠٥٨٨ جنيها تقريبا (وهى عبارة عن ٧٨٠٠ ÷ ٢٥٥, = ٣٠٥٨٨ جنيها) . وتتحدد مساهمات السلع الثلاث فى قيمة المبيعات التى تحقق التعادل كالآتى :

بالنسبة للسلعة

س = ٣٠٥٨٨ × ٣, = ٢٤٤٧٠ جنيها تقريبا .

وبالنسبة للسلعة

ص = ٣٠٥٨٨ × ١٥, = ٤٥٨٨ جنيها تقريبا .

وبالنسبة للسلعة

ع = ٣٠٥٨٨ × ٠٥, = ١٥٢٩ جنيها تقريبا .

مما سبق يتضح أن محاولة معالجة عقبة تعدد المنتجات التى تعترض طريق التطبيق الفعال لنموذج تحليل التعادل عن طريق افتراض ثبات نسب تشكيلة المبيعات ربما لا تتحقق معها المعالجة الفعالة للمشكلة . حيث قد تبعد النتائج التى يتم الوصول إليها بتطبيق النموذج عن حقيقة الواقع .

كما أن محاولة معالجة مشكلة تعدد المنتجات فى ظل نموذج تحليل التعادل الذى يستند إلى فرض المنتج الأوحد عن طريق قيمة التكاليف الثابتة للمنظمة على مجموع المساهمات الحدية للمنتجات المتعددة مع النظر إلى ناتج القسمة على أنه يمثل كمية المبيعات من كل منتج التى تسهم مع كميات مبيعات سائر المنتجات الأخرى فى تحقيق التعادل للمنظمة . إن هذه المحاولة لا تنطوى على الضمانات التى تكفل فعالية ما تقدمه من معالجة . فمثلاً إذا فرض أن التكاليف الثابتة لمنظمة ما مقدارها ٦٠٠٠ جنيه . وإن المنظمة تتعامل فى خمسة منتجات هى : س ، ص ، ع ، ل ، م . وأن التكلفة المتغيرة لوحدة كل منتج هى : ١١٢ ، ٨٦ ، ٧٤ ، ٩٠ ، ١٣٨ . وأن سعر بيع الوحدة من كل منتج هى : ١٦٠ ، ١٢٠ ، ١١٠ ، ١٣٠ ، ١٨٠ . فى ضوء هذه البيانات وفى ظل هذه المحاولة فإن كمية مبيعات التعادل من كل منتج عبارة عن ٣٠ وحدة حيث :

كمية مبيعات التعادل = ٦٠٠٠ جنيه ÷ (٤٨ + ٣٤ + ٣٦ + ٤٠ + ٤٢) = ٣٠ وحدة

إن هذه المحاولة ترتكز على فرضين أساسيين .

الأول = فرض تساوى نسب مبيعات المنتجات المختلفة . حيث يتمثل جوهر هذه المحاولة فى استخراج متوسط عائد المساهمة للوحدة ومقداره ٤٠ جنيها

($\frac{\text{مجموع المساهمات الحدية}}{\text{عدد المنتجات}} = \frac{٢٠٠}{٥} =$ ٤٠ جنيها) .

وناتج قسمة التكاليف الثابتة للمنظمة على متوسط عائد المساهمة يحدد كمية مبيعات التعادل من سائر المنتجات ومقداره فى هذه الحالة ١٥٠ وحدة

($\frac{\text{٦٠٠ جنيه}}{\text{٤٠ وحدة}} =$ ١٥٠ وحدة)

ثم يتم توزيع كمية مبيعات التعادل سالفة الذكر على المنتجات الخمسة بالتساوى لاستبيان كمية مبيعات التعادل من كل منتج ومقدارها ٣٠ وحدة

($\frac{١٥٠}{٥} =$ ٣٠ وحدة) .

والفرض الثانى : هو ثبات نسب مبيعات المنتجات المختلفة .

وغير خاف أن فرض تساوى نسب مبيعات المنتجات المختلفة يتعذر تحققه عمليا . فالحالة الأكثر شيوعا هى اختلاف نسب تشكيلة مبيعات المنتجات المختلفة . فضلاً عن أن فرض ثبات نسب مبيعات المنتجات المختلفة قد سبق مناقشته حيث استبان القصور الذى يعانى منه هذا الفرض . وغنى عن البيان أن اشتراط توافر فرضى تساوى نسب المبيعات ، وثبات نسب المبيعات يخلق حالة نظرية يتعذر تحققها عمليا . الأمر الذى يتطلب ضرورة التعامل مع مشكلة تعدد المنتجات بطريقة أكثر فعالية .

وبالنسبة لفرض الهدف الأوحد (البعد الأوحد) . يعتبر النموذج الرياضى لتحليل التعادل سالف الإشارة إليه ذو بعد أوحد . حيث يتركز الاهتمام فى التحليل الحدى فقط مع تجاهل سائر الأبعاد الأخرى للتحليل مثل البعد المالى ، والبعد الاقتصادى . ومن ثم فهذا النموذج لا يعكس سوى هدف واحد من أهداف المنظمة ، ألا وهو هدف التعادل الحدى أى الوضع الذى تكون عنده الأرباح مساوية للخسائر مساوية للصفر .

وتؤكد حقيقة الواقع العملى فى كثير من المواقف تعدد أهداف المنظمة ، بل وتعارضها فى كثير من الأحيان . فهيكل أهداف المنظمة فضلاً عن كونه قد يشتمل على هدف تحقيق التعادل الحدى (حالة اللا أرباح واللا خسائر) ، إنه يشتمل على أهداف أخرى مثل تحقيق معدل معين لدوران رأس المال المستثمر ، وتحقيق معدل معين للعائد على الاستثمار ، وتحقيق مقدار معين من السيولة ، وتحقيق مقدار معين من حصيلة النقد الأجنبى وغيرها من الأهداف التى يكشف عنها الواقع العملى . وغنى عن البيان ، هناك تعارض واضح بين فرض البعد الأوحد وحقيقة الواقع . ومن ثم يسفر تطبيق النموذج عن نتائج ربما تكون غير مرضية لمتخذ القرار لتجاهلها الأهداف المختلفة التى يصبو إلى تحقيقها (أو تحقيق مستويات مرضية منها) متخذ القرار .

ولقد تناول هوجن بعدين آخرين (بالإضافة إلى البعد الحدى) من أبعاد تحليل التعادل وذلك من خلال مقال معنون « تحليل التعادل فى ثلاثة أبعاد » . حيث تناول هوجن بالمناقشة البعد المالى لتحليل التعادل وذلك من خلال محاولة الربط بين فكرة تحليل التعادل ومعدل دوران رأس المال المستثمر . كما تناول الكاتب المذكور بالمناقشة البعد الاقتصادى لتحليل التعادل وذلك من خلال محاولته الربط بين فكرة تحليل التعادل ومعدل العائد على الاستثمار* .

وتتلخص فكرة البعد المالى لتحليل التعادل فى البحث عن كمية المبيعات التى تحقق للمنظمة معدل معين لدوران رأس المال المستثمر . حيث تتخذ الصياغة الرياضية لنموذج تحليل التعادل ذو البعد المالى الشكل الآتى :

كمية المبيعات التى تحقق معدل دوران معين لرأس المال المستثمر (كمية مبيعات التعادل المالى) = $\dfrac{\text{عدد الدورات المطلوبة} \times \text{رأس المال الثابت}}{\text{سعر بيع الوحدة} - \left\{ \text{عدد الدورات المطلوبة} \times \text{متوسط احتياج الوحدة من رأس المال العامل} \right\}}$



* يمكن الرجوع إلى المرجع رقم (١٥) .

كما تتلخص فكرة البعد الاقتصادى لتحليل التعادل فى البحث عن كمية المبيعات التى تحقق للمنظمة معدل معين للعائد على الاستثمار . حيث تتخذ الصياغة الرياضية لنموذج تحليل التعادل ذو البعد الاقتصادى الشكل الآتى :

كمية المبيعادات التى تحقق معدل معين للعائد على الاستثمار (كمية مبيعات التعادل الاقتصادى) =

التكاليف الثابتة + { راس المال الثابت × معدل العائد على لاستثمار المطلوب }

ــ

سعر بيع الوحدة − التكلفة المتغيرة للوحدة − { [متوسطا احتياج الوحدة من رأس المال العامل] × معدل العائد على الاستثمار المطلوب }

وعلى أن هوجن قد استهدف من خلال مقاله سالف الذكر إيجاد بعدين جديدين لتحليل التعادل لجعله لا يقتصر على البعد الحدى فقط . ومن ثم فقد أسفر مقاله عن نموذجين جديدين لتحليل التعادل (فضلاً عن نموذج تحليل التعادل الحدى) . حيث يتناول أحدهما تحليل التعادل المالى ، ويتناول الآخر تحليل التعادل الاقتصادى . غير أن هوجن اقتصر فى مقاله المذكور على مجرد الوصول إلى الصياغة الرياضية التى تحقق البعد المالى ، والوصول إلى الصياغة الرياضية التى تحقق البعد الاقتصادى . أى اقتصر الأمر على مجرد إعداد نموذج رياضى لكل بعد على حدة . ولم يتناول كيفية الربط بين الأبعاد الثلاثة من خلال نموذج رياضى واحد .

وربما يكون من المناسب فى هذا المقام مناقشة مدى فعالية التعامل مع حالة تعدد أبعاد تحليل التعادل من خلال تطبيق نماذج تحليل التعادل سالف الإشارة إليهم ، وذلك من خلال بيانات افتراضية مبسطة . حيث يفترض أن التكاليف الثابتة لمنظمة ما ٣٠٠٠ جنيه وبفرض أن التكلفة المتغيرة للوحدة ٢٠ جنيها وبفرض أن سعر بيع الوحدة المتوقع ٣٠ جنيها . وبفرض أن راس المال الثابت ١٢٠٠٠ جنيه ومتوسط راس المال العامل المطلوب لكل وحدة منتج ١٠ جنيها . وبفرض أن إدارة المنظمة تستهدف تحقيق ثلاثة اهداف .

الهدف الأول : تحقيق صافى ربح مقداره ٢٠٪ من جملة الإيرادات .

الهدف الثانى : تحقيق دورة دوران واحدة لراس المال المستثمر .

الهدف الثالث : تحقيق معدل للعائد على الاستثمار مقداره ٢٠٪ . أى يفترض أن المنظمة تستهدف تحقيق الأبعاد الثلاثة لتحليل التعادل سالف الإشارة إليهم .

إن التعامل مع الحالة المفترضة سالفة الذكر على أنها حالة تحليل للتعادل متعدد الأبعاد (بعد حدى ، وبعد مالى ، وبعد اقتصادى) وذلك من خلال تطبيق نماذج تحليل التعادل الثلاثة سوف يسفر عن النتائج الآتية :

(أ) كمية المبيعات التى تحقق صافى ربح مقداره ٢٠٪ من جملة الإيرادات (تحليل التعادل الحدى)

= ٣٠٠٠ جنيه / ٣٠ − { ٢٠ + (٣٠ × ,٢) } = ٧٥٠ وحدة

(ب) كمية المبيعات التى تحقق معدل دوران لراس مال مقداره واحد (تحليل التعادل المالى)

= ١ × ١٢٠٠٠ جنيه / ٣٠ جنيها − { = × ١٠ جنيها } = ٦٠٠ وحدة

(جـ) كمية المبيعات التى تحقق معدل عائد على الاستثمار مقداره ٢٠٪

(تحليل التعادل الاقتصادى)

= ٣٠٠٠ + { ١٢٠٠٠ × ٢٠٪ } / { ٣٠ − ٢٠ − (١٠ × ٢٠٪) } = ٦٧٥ وحدة

أى أن الأخذ فى الحسبان الأبعاد الثلاثة لتحليل التعادل فى ظل نهج هوجن يستوجب إعداد ثلاثة نماذج لتحليل التعادل يسفر عن تطبيقهم نتائج ثلاثة متباينة ، حيث تتعارض ـ غالبا ـ تلك الأبعاد فيما بينها . فتحقيق التعادل المالى يستوجب بيع ٦٠٠ وحدة ، فى حين يتحقق التعادل الحدى عند مستوى مبيعات مقداره ٧٥٠ وحدة ويتحقق التعادل الاقتصادى عند مستوى مبيعات مقداره ٦٧٥ وحدة . كما أن بيع ٦٧٥ وحدة وإن كان يحقق التعادل الاقتصادى إلا أنه لا يحقق التعادل الحدى وهكذا .

وخلاصة القول إن محاولة تحقيق بعد معين يؤدى غالبا إلى الإضرار بسائر الأبعاد الأخرى . ومن ثم فإن السعى نحو تحقيق أيا منها لا ينبغى أن يتم بمعزل عن سائر الأبعاد الأخرى ، وإنما يتطلب الأمر الأخذ فى الحسبان كافة الأبعاد من خلال نموذج رياضى واحد ومحاولة الوصول إلى النتائج

التى تحقق مستويات مرضية من جميع الأبعاد فى آن واحد .

الأمر الذى مفاده ضرورة توافر نموذج رياضى أكثر مرونة وأكثر فعالية يمكنه التعامل مع عقبة تعدد الأهداف (تعدد الأبعاد) بشكل فعال بما يسهم فى الوصول إلى تشكيلة المنتجات التى تحقق جميع أهداف المنظمة بمستويات مرضية فى آن واحد .

وبالنسبة لفرض التأكد . يعتبر النموذج الرياضى سالف الذكر* أحد النماذج اليقينية التى تستند إلى فرض توافر المعلومات الكاملة والمعرفة التامة لمدخلات النموذج . وفى حقيقة الأمر - وكما هو معلوم - يعد التغير الدائم والحركة السريعة من أهم السمات المميزة لحقيقة الكون الذى نتعايشه الأمر الذى يتعذر معه الجزم تماماً بما ستكون عليه حالات الطبيعة فى المستقبل ، أى أن مدخلات النموذج الرياضى هى بيانات ومعلومات غير يقينية . فمثلا سعر بيع الوحدة غير مؤكدة ، ونصيب الوحدة من تكلفة الخامات ، ومن الأجور ، وغيرها من المصروفات غير مؤكدة ، وظروف التشغيل غير مؤكدة وهكذا .

وغير خاف أن تطبيق نموذج رياضى يقينى لحل مشكلة لا يتوافر لبياناتها ولا لمعلوماتها درجة التأكد التام ، فإن ذلك يعنى تجاهل حقيقة واقعة مما قد يسفر عنه ابتعاد النتائج التى يتم الوصول إليها عن دائرة الواقع . الأمر الذى يستوجب ضرورة الأخذ فى الحسبان مشكلة عدم التأكد والتعامل معها أثناء حل المشكلة الأصلية بما يسهم فى الوصول إلى نتائج تكون قريبة من دائرة الواقع . مما يتيح الفرصة أمام إدارة المنظمة لاتخاذ القرار الذى ينطوى على درجة من مخاطر عدم التأكد تتناسب مع ميولها ورغباتها ودرجة استعدادها لتحمل مخاطر عدم التأكد .

وبالنسبة لفرض القابلية للتجزئة . أن استناد النموذج الرياضى سالف الذكر إلى فرض القابلية للتجزئة معناه جواز ظهور ناتج حل النموذج على هيئة كسر (عدد غير صحيح) وكسرية الناتج الذى يمكن الوصول إليه بتطبيق النموذج الرياضى سالف الذكر ، ربما لا تثير مشكلة فى حالات معينة كما فى حالة الحديث عن $\frac{١}{٢}$ كيلو من صنف معين من الدهانات ، أو $\frac{٣}{٤}$ متر من كابلات الكهرباء وهكذا . ولكن الأمر يختلف كثيرا عندما يصير الحديث عن $\frac{١}{٢}$ طائرة أو $\frac{١}{٤}$ سفينة أو $\frac{١}{٥}$ قاطرة وهكذا . وفى ذات الوقت يتعذر - غالبا - تقريب الناتج الكسرى لأقرب قيمة عددية صحيحة دون الإخلال بمثالية الحل الكسرى أو دون التسبب فى تحوله (تحول الحل) إلى حل غير ممكن بعد تقريبه .

الأمر الذى يستوجب ضرورة التعامل مع مشكلة عدم قابلية المنتجات للتجزئة أثناء حل المشكلة الأصلية وليس بعد الوصول إلى الحل الأمثل الكسرى للمشكلة .

وبالنسبة لفرض الخطية . يفترض فى ظل النموذج سالف* الذكر أن جميع الدوال يمكن التعبير عنها فى شكل خطى . حيث يفترض خطية العلاقة بين إيراد المبيعات وكميات المبيعات (حيث يفترض وجود المنافسة الكاملة فى أسواق السلع الاستهلاكية ، الأمر الذى يفترض بناء عليه ثبات سعر بيع الوحدة وعدم تأثره بأى تغير فى حجم المبيعات) . كما يفترض خطية العلاقة بين التكاليف المتغيرة وحجم الإنتاج (حيث يفترض وجود المنافسة الكاملة بأسواق عناصر الإنتاج ، كما يفترض ثبات غلة الحجم ، الأمر الذى يفترض بناء عليه ثبات تكلفة الوحدة المتغيرة بغض النظر عن نسبة التغير فى حجم الإنتاج) .

وعلى أن فرض الخطية ربما لا يعكس حقيقة الواقع فى بعض الحالات العملية ، حيث تكون العلاقات بين متغيرات المشكلة غير خطية وتأخذ شكل منحنيات (وليس شكل خطوط مستقيمة) إذا ما تم التعبير عنها بيانيا ، الأمر الذى ربما يشكل عقبة أمام تطبيق نموذج رياضى يستند إلى فرض الخطية فى ظروف لا تتسم فيها العلاقات بين متغيرات المشكلة بالخطية . غير أنه من ناحية أولى . يعتبر فرض الخطية مجرد تقريب خطى لعلاقات غير خطية لأغراض دراسة المشكلات الاقتصادية كما أن كثيرا من المتغيرات الاقتصادية ليست حساسة جدا لمثل هذا التبسيط . ومن ناحية ثانية ، العلاقات بين متغيرات المشكلة إن لم تكن خطية فإنها ستكون شبه خطية ومن ثم سيظل النموذج الخطى قادرا على التعامل معها . كما أنه فى الحالات التى تبدو فيها العلاقات غير خطية يمكن - غالبا - تحويل العلاقات غير الخطية إلى علاقات شبه خطية - ومن ناحية ثالثة . الطرق المتاحة للتعامل مع المشكلات غير الخطية وحلها مازالت فى حاجة إلى تطوير لتخليصها من التعقيدات الحسابية التى تنطوى عليها من أجل رفع فعالية تطبيقها عمليا باستخدام الحاسبات الآلية . لاسيما عندما يتزايد حجم المشكلة مع الأخذ فى الحسبان مختلف جوانب ومعوقات المشكلة الأمر الذى تتزايد معه درجة صعوبة حل المشكلة .(٣)

لذا ، سوف يقتصر التركيز فى هذا البحث على دراسة ومناقشة تحليلية للمعوقات التى يثيرها استناد النموذج سالف الذكر إلى كل من فرض المنتج الأوحد وفرض الهدف الأوحد ، وفرض القابلية للتجزئة ، وفرض التأكد مع معالجة المعوقات الأخرى التى ربما تعترض التطبيق الفعال للنموذج المذكور



* يقصد بعبارة « النموذج سالف الذكر » نموذج التحليل الحدى الذى عرض له الباحث فى مقدمة هذا البحث .

نحو تحليل للتعادل متعدد الأبعاد أكثر واقعية من خلال برمجة الأهداف بوحدات صحيحة

والتى سيرد ذكرها بشىء من التفصيل فى الجزء الأول من هذا البحث .

وبناء عليه ، فإن هدف البحث يتلخص فى محاولة إعداد صياغة لنموذج رياضى يساعد فى تطوير دراسة وتحليل العلاقة بين الحجم والتكلفة والربح ، بمايسهم فى تحقيق أهداف المنظمة والتى من بينها هدف تحقيق التعادل المفترض* . وذلك مع الأخذ فى الحسبان كافة الجوانب والمعوقات التى ينطوى عليها إجراء دراسة وتحليل العلاقة بين الحجم والتكلفة والربح التى سيرد ذكرها فى القسم الأول من هذا البحث . وهذا النموذج الذى يقترح الباحث تطبيقه للقيام بالتطوير المطلوب سالف الذكر هو نموذج برمجة الأهداف بوحدات صحيحة .

ويعتقد الباحث انه يمكن تحقيق الهدف المنشود فى هذا البحث من خلال تقسيم موضوعات البحث إلى اربعة أقسام أساسية .

حيث يتناول **القسم الأول** : معوقات دراسة وتحليل العلاقة بين الحجم والتكلفة والربح بشىء من المناقشة والتحليل .

ويتناول **القسم الثانى** : مناقشة تستهدف الربط بين تطوير دراسة وتحليل العلاقة بين الحجم والتكلفة والربح كمشكلة برمجة أهداف بوحدات صحيحة وبين مكونات نموذج برمجة الأهداف بوحدات صحيحة .

ويشتمل **القسم الثالث** : على صياغة لنموذج برمجة الأهداف بوحدات صحيحة باستخدام الرموز . ويشتمل القسم الرابع على صياغة لنموذج برمجة الأهداف بوحدات صحيحة باستخدام الأرقام وذلك من خلال بيانات حالة مفترضة . كما يشتمل هذا القسم على النتائج التى سيتم الوصول إليها نتيجة حل المشكلة باستخدام الحاسب الآلى وأهم الملاحظات والتعليق عليها .

ثم يختتم البحث بالخلاصة وأهم التوصيات والله الموفق .

القسم الأول

١ . معوقات دراسة وتحليل العلاقة بين الحجم والتكلفة والربح .

قد يكون من المناسب التطرق فى هذا الجزء من البحث إلى اهم المعوقات التى تنطوى عليها دراسة وتحليل العلاقة بين الحجم والتكلفة والربح . تلك المعوقات التى يعتقد الباحث أن أهمها يتمثل فى الآتى :

١ ـ ١ تعدد المنتجات

إن فرض تعدد المنتجات التى تتعامل فيها المنظمة يعد الاكثر واقعيا إذا ماقورن بفرض تعامل المنظمة فى منتج واحد فقط . كما أن افتراض ثبات نسب تشكيلة مبيعات المنتجات ابتغاء صلاحية التطبيق الفعال للنموذج الرياضى لتحليل التعادل سالف الذكر فى صدد هذا البحث (والذى يستند إلى فرض المنتج الأوحد) فى ظل تعدد المنتجات ، لا تستند هذه الفرضية إلى الضمانات الكافية التى تؤمن سلامة وفعالية النتائج التى يتم الوصول إليها من جراء تطبيق هذا النموذج الرياضى على النحو الذى عرض له الباحث آنفا فى مقدمة البحث .

ومن ثم فتعدد المنتجات فضلا عن كونه يشكل أحد جوانب عملية دراسة وتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح . فهو يشكل أيضا عقبة ربما تحد كثيرا من فعالية التطبيق العملى للنموذج سالف الذكر بشكل قد يبرز معه أهمية وضرورة التخلى عن ذلك النموذج واللجوء إلى قطاع نماذج البرمجة الرياضية .

١ ـ ٢ تعدد الأهداف

إن فرض وجود هدف أوحد تسعى إلى تحقيقه المنظمة يعد تبسيطا شديدا للواقع العملى . فهذا الفرض تغلب عليه السمة النظرية يفتقر إلى النظرة العملية ـ فلو فرض أن نقطة التعادل (حجم المبيعات مثلا الذى تتساوى عنده الإيرادات والتكاليف الكلية للمنظمة) تمثل هدفا للمنظمة ، فإنه بالتأكيد لن يكون ذلك بمثابة الهدف الأوحد للمنظمة بل هو ـ غالبا ـ أحد أهداف المنظمة التى تصبو إلى تحقيقها (أو تحقيق مستويات مرضية منها) مثل هدف تحقيق مقدار معين من السيولة ، وهدف توفير كميات معينة من بعض السلع ، وهدف

---

* فى الحقيقة ، سوف لا يقتصر الباحث على مجرد مناقشة حالة رغبة إدارة المنظمة فى تحقيق التعادل . وإنما سوف يتطرق الباحث أيضا للحالة الأخرى وهى رغبة الإدارة فى تحقيق مستوى معين من الأرباح .

تحسين العلاقات مع العاملين ، وهدف خفض التباين الذى تنطوى عليه (مثلاً) تقديرات الإيرادات أو التكاليف (وغيرهما) لأدنى مستوى ، وغيرها من الأهداف التى يكشف عنها الواقع العملى .

ويثير فرض تعدد الأهداف عقبة تزيد من صعوبة دراسة وتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح ، حيث يتطلب الأمر ضرورة التعرف على أهداف المنظمة وتحليلها بشكل سليم واستبيان أى تعارض بينها ، لأخذه فى الحسبان *.

١ ـــ ٣ عدم القابلية للتجزئة

تتعارض ـ أحيانا ـ عملية التجزئة مع طبيعة بعض (أو كل) وحدات السلع التى تتعامل فيها المنظمة ـ الأمر الذى يجعل ظهور قيم كسرية لهذه الوحدات فى حل المشكلة أمرا غير مرغوب فيه ـ كما أن الوزن النسبى لتكلفة الوحدة ربما يكون من الضخامة بشكل يتعذر معه تجاهل تلك القيمة الكسرية . فضلا عن أنه ليس هناك ما يضمن نجاح أية محاولة لتقريب الحل الأمثل الكسرى لأقرب قيمة غير كسرية فى الحفاظ على مثالية الحل الكسرى الأمر الذى يتطلب ضرورة الأخذ فى الحسبان عدم قابلية بعض وحدات السلع للتجزئة ومعالجة ذلك أثناء حل المشكلة بما يضمن عدم ظهور قيم كسرية غير مرغوب فيها .

١ ـــ ٤ عدم التأكيد

تتعلق ـ غالبا ـ مدخلات النماذج الكمية التى يتم إعدادها لترشيد مايتخذ من قرارات بالمستقبل ، سواء كانت هذه المدخلات تتمثل فى تقديرات للتكاليف أو تقديرات للإيرادات أو غيرها ، الأمر الذى يتطلب إعداد تنبؤات تستلزم بدورها التغلغل لآفاق فى المستقبل الأمر الذى يجعل مدخلات النموذج مصحوبة بدرجة عدم التأكد . وتتزايد درجة عدم التأكد كلما تزايد التغلغل فى المستقبل . ومن ثم يكون من المناسب والضرورى الاستعانة بالأساليب المناسبة والملائمة لتحليل عدم التأكد الذى تنطوى عليه التقديرات التى يشتمل عليها النموذج ، وأخذ كل ذلك فى الحسبان بمايسهم فى أن تأتى النتائج الناتجة عن حل النموذج متناسبة مع ميول وقدرات واستعدادات إدارة المنظمة لتحمل مخاطر عدم التأكد .

١ ـــ ٥ قدرة الموارد وتعدد قيود الطاقات المتاحة

إن هيكل القيود المفروضة على حل المشكلة يمثل سياجا يحد من الانطلاق اللانهائى فى تحقيق مثالية دالة الهدف . فندرة الموارد المتاحة لدى المنظمة مثل كمية الخامات ـ المتاحة ، وعدد العمال ، والنقد المحلى والنقد الأجنبى ... الخ واللازمة للإنتاج تضع حدا أقصى للكمية التى يمكن إنتاجها من كل سلعة . كما أن الطاقات التسويقية ، ونصيب المنظمة من أسواق المنتجات المختلفة تضع حدا أقصى للكمية التى يمكن بيعها من كل منتج وهكذا . الأمر الذى يتطلب ضرورة التعرف على الكميات المتاحة من كل نوع من الموارد اللازمة لإنتاج كل سلعة . ومعرفة أقصى كمية يمكن بيعها من كل منتج (وغير ذلك من القيود) لأخذ كل هذه الأمور فى الحسبان ، بحيث تأتى احتياجات تشكيلة مبيعات المنتجات المختلفة التى يوصى بها حل النموذج فى حدود الموارد والطاقات المتاحة .

١ ـــ ٦ عدم الاستقلال

المنتج المستقل ، هو ذلك المنتج الذى لا يتأثر قرار قبول إنتاجه (بكمية معينة) أو قرار استبعاده بقرار قبول . إنتاج (بكمية معينة) أو قرار استبعاد سائر المنتجات الأخرى ، والعكس صحيح ـ والبحث عن تشكيلة المنتجات التى تحقق أهداف المنظمة بمستويات مرضية قد يتطلب إنتاج كميات متفاوتة من المنتجات المختلفة . كما قد يتطلب عدم إنتاج أية كمية من بعض المنتجات . وعلى ذلك ، ففى حالة عدم استقلال بعض المنتجات ، يتطلب الأمر فى هذه الحالة ضرورة التعرف على نوعية عدم الاستقلال ومرجعه وتحليله وأخذه فى الحسبان أثناء صياغة وحل المشكلة ، بحيث لا تأتى تشكيلة المنتجات التى يرشحها النموذج خالية من منتج مستقل ، يرتبط به منتج آخر تابع له مدرج داخل التشكيلة . أو تأتى التشكيلة ، متضمنة منتجين متعارضين وهكذا .

القسم الثانى

٢ ـ مشكلة تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح كمشكلة برمجة أهداف بوحدات صحيحة .

قد يكون من المناسب فى هذا الجزء من البحث القيام بمحاولة يستهدف الباحث من ورائها الربط بين جوانب وأبعاد المشكلة التى يتناولها هذا البحث ـ وهى دراسة وتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح ـ كمشكلة برمجة أهداف بوحدات صحيحة الذى سيتم بناؤه لمعالجة المشكلة المذكورة سلفا على النحو الآتى :

* لمزيد من التفاصيل ، يمكن (على سبيل المثال) الرجوع إلى المراجع أرقام ٢ ، ٦ ، ٩ .

٢ ـ ١ دالة الهدف :

تتعدد أبعاد دالة الهدف للنموذج المقترح لمعالجة المشكلة المذكورة آنفا ـ حيث تشتمل على كافة الأهداف المرجوة وذلك من خلال التعبير عن كل هدف فى شكل إنحراف الفائض ، أو انحراف القصور أو الانحرافين معا .

٢ ـ ٢ قيود الأهداف :

وهى مجموعة من المعادلات (عددها مساو لعدد الأهداف) يشتمل الطرف الأيمن منها على مقدار مساهمة كل منتج فى تحقيق كل هدف من أهداف المنظمة ـ كما يشتمل هذا الطرف ايضا على متغيرى الفائض والقصور معا . فى حين يشتمل الطرف الأيسر للمعادلة على المستوى المستهدف لكل هدف .

٢ ـ ٣ قيود عدم القابلية للتجزئة :

وهى مجموعة القيود التى تضمن عدم ظهور قيم كسرية لمنتجات لا تقبل بطبيعتها التجزئة . حيث يتم إعداد قيد لكل متغير قرارى .

٢ ـ ٤ قيود ندرة الموارد والطاقات المتاحة :

وهى القيود الهيكلية التى تعكس الإمكانات والطاقات والموارد القصوى المتاحة لدى المنظمة ، كما تعكس احتياجات كل منتج من كل مورد ومقدار الاستفادة المطلوبة له من الطاقات والإمكانات المتاحة .

٢ ـ ٥ قيود عدم الاستقلال :

وهى مجموعة العلاقات التى تعكس اية علاقات قد تتواجد بين المنتجات سواء كانت علاقات ارتباط أو علاقات تعارض . فمثلاً لو فرض وجود علاقة تعارض تحول دون إمكانية قبول المتغيرين $\text{س}_{١}$ ، $\text{س}_{٨}$ فى هذه الحالة يمكن الأخذ في الحسبان هذا التعارض عن طريق إعداد القيد $\text{س}_{١} + \text{س}_{٨} \leqq ١$. وإذا فرض ان $\text{س}_{١٠}$ ، $\text{س}_{٨}$ متغيرين غير مستقلين حيث يفترض إمكانية قبول $\text{س}_{١٠}$ منفردا . فى حين يفترض أن المتغير $\text{س}_{٨}$ يتوقف قبوله على قبول إنتاج المنتج $\text{س}_{١٠}$. فى هذه الحالة يمكن الأخذ فى الحسبان هذه العلاقة عن طريق القيدين $\text{س}_{١٠} \leqq ١$ ، $\text{س}_{١٠} \leqq \text{س}_{٨}$ وهكذا يتم تحليل العلاقات بين متغيرات المشكلة لأخذها فى الحسبان فى شكل قيود بما يسهم فى تقديم المعالجة الفعالة لها .

٢ ـ ٦ قيود عدم السلبية :

وهى متباينات من النوع « $\leqq$ » وعددها مساو لعدد المتغيرات القرارية ، والإنحرافات . حيث يشتمل الطرف الأيمن على المتغير القرارى أو الانحراف . ويشتمل الطرف الأيسر على الصفر .

القسم الثالث

٣ ـ الصياغة الرياضية بالرموز للنموذج الرياضى المقترح .

إن الصياغة الرياضية بالرموز للنموذج الرياضى المقترح لتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح كمشكلة برمجة أهداف بوحدات صحيحة يمكن أن تتخذ الشكل الآتى :

دالة الهدف*

$$\text{ح} = \sum_{\text{هـ}=١}^{\text{ف}} \overset{+}{\text{ح}}_{\text{هـ}} + \overset{-}{\text{ح}}_{\text{هـ}}$$

القيــــود

قيــود الأهداف

$$\sum_{\text{ن}=١}^{\text{ط}} \text{ع}_{\text{هـ ن}}\,\text{س}_{\text{ن}} - \overset{+}{\text{ح}}_{\text{هـ}} + \overset{-}{\text{ح}}_{\text{هـ}} = \text{ص}_{\text{هـ}}$$

(هـ = ١ ، ٢ ، .... ، ف)

* تستند دالة الهدف التى اشتمل عليها النموذج الوارد فى هذا القسم إلى فرض عدم تعارض الأهداف . اما فى حالة وجود تعارض بين الأهداف فإن الأمر يستوجب وجود هيكل للأولويات لتحليل التعارض بين الأهداف ، وتتخذ دالة الهدف فى هذه الحالة الشكل الآتى :

$$\text{ح} = \sum_{\text{هـ}=١}^{\text{ف}} \left[\overset{+}{\text{حـ}}_{\text{هـ}}\ \overset{+}{\text{و}}_{\text{هـ}}\ (\overset{+}{\text{ح}}_{\text{هـ}}) + \overset{-}{\text{حـ}}_{\text{هـ}}\ \overset{-}{\text{و}}_{\text{هـ}}\ (\overset{-}{\text{ح}}_{\text{هـ}}) \right]$$

ولمزيد من التفصيلات فيما يتعلق بتحليل التعارض بين الأهداف ، يمكن الرجوع إلى المراجع ارقام : (٦) ، (٨) ، (٩) ، (١٣)

القيود الهيكلية

قيود الموارد والطاقات المتاحة

$$\sum_{\text{ن} = 1}^{\text{ط}} \text{س}_{\text{ن ب}} \leq \text{ك}_{\text{ب}}$$

(ب = ١ ، ٢ ، .... ، ل)

قيود عدم القابلية للتجزئة :

$\text{س}_{\text{ن}}$ أعداد صحيحة

(ن = ١ ، ٢ ، .... ، ط)

قيـــود عدم السلبية

$\text{س}_{\text{ن}} \geq$ صفر

$\text{ح}^{+}_{\text{هـ}}$ ، $\text{ح}^{-}_{\text{هـ}} \geq$ صفر

شرح الرموز المستخدمة فى النموذج :

ح = القيمة الكلية لدالة الهدف .

ف = عدد الأهداف المراد تحقيق مستويات مرضية منها .

ط = عدد المنتجات التى تتعامل فيها المنظمة .

ع س = مقدار المساهمة «ع» فى تحقيق الهدف «هـ» الناتجة عن قبول إنتاج

هـ ن = وحدة واحدة من المنتج $\text{س}_{\text{ن}}$

$\text{ص}_{\text{هـ}}$ = المستوى المستهدف تحقيقه للهدف « هـ »

$\text{س}_{\text{ن ب}}$ = مقدار الاحتياجات اللازمة من الموارد «ب» لإنتاج وحدة واحدة من المنتج «$\text{س}_{\text{ن}}$»

ل = عدد (انواع) الموارد اللازمة للإنتاج .

$\text{ك}_{\text{ب}}$ = اقصى كمية متاحة من المورد « ب » حيث ب = ١ ، ٢ ، .... ، ل

القسم الرابع

٤ ـ الصياغة الرياضيـة بالأرقـام للنموذج الرياضى المقترح .

٤ ـ ١ الحالة المفترضة :

قد يكون من المناسب الاستعانة ببيانات حالة مفترضة بغرض التطرق لمناقشة الصياغة الرياضية بالأرقام للنموذج المقترح فى هذا البحث . حيث يفترض فى بيانات هذه الحالة ان منظمة ما تتعامل فى عشرة منتجات سوف يرمز لها بالرموز س_{1} ، س_{2} ، ...... ، س_{10} . كما يفترض أن القائمين على تخطيط الانفاق الجارى بهذه المنظمة بصدد دراسة وتحليل العلاقة بين الحجم والتكلفة والربح وفيما يلى الفروض الأخرى لهذه الحالة .

١ ـ بفرض أن إدارة المنظمة تسعى إلى تحقيق مستويات مرضية للأهداف الآتية :

* البحث عن تشكيلة المنتجات التى تحقق وضع التعادل للمنظمة . أى تحديد كمية المبيعات من كل منتج (وإيراد مبيعات كل منتج) التى تتساوى معها الإيرادات الكلية والتكاليف الكلية للمنظمة او حالة اللا ارباح واللا خسائر .

* اختيار تشكيلة المنتجات التى تحقق اكبر سيولة ممكنة للمنظمة .

* اختيار تشكيلة المنتجات التى تحقق ادنى تباين ممكن .

* ترغب المنظمة فى إنتاج كميات من المنتجين س_{3} ، س_{9} لا تقل عن ٨٥ وحدة ، و ٧٥ وحدة من المنتجين السابقين على التوالى لتغطية احتياجات ارتباطات وتعاقدات والتزامات المنظمة قبل الغير .

* اختيار تشكيلة المنتجات التى تحقق أقصى حصيلة ممكنة من النقد الأجنبى .

٢ ـ ترى إدارة المنظمة ان هيكل الأولويات الذى يعكس اهمية تحقيق كل هدف من وجهة نظرها كالآتى :

مجموعة الأهداف	الوزن النسبى الترجيحى للهدف
* هدف تحقيق التعادل	٢
* هدف تحقيق أقصى سيولة	١
* هدف خفض التباين لأدنى مستوى	١
* هدف إنتاج كميات معينة من س_{3} ، س_{9}	٢
* هدف تحقيق أقصى حصيلة نقد أجنبى	١

٣ ـ بفرض أن الجدول رقم (١) يوضح مقدار مساهمة كل منتج فى تحقيق كل هدف من أهداف المنظمة .



المنتجات	عائد المساهمة	السيولة	التباين	التغطية السلعية	حصيلة النقد الأجنبى
س١	أ١	٢٦	ب١	—	٢٥ دولارا
س٢	أ٢	٢٣	ب٢	—	٢٢ دولارا
س٣	أ٣	٢٧	ب٣	١	٢٨ دولارا
س٤	أ٤	١٩	ب٤	—	١٩ دولارا
س٥	أ٥	١٩	ب٥	—	١٨ دولارا
س٦	أ٦	١٧	ب٦	—	١٧ دولارا
س٧	أ٧	١٨	ب٧	—	١٨ دولارا
س٨	أ٨	٢١	ب٨	—	٤١ دولارا
س٩	أ٩	٢٩	ب٩	١	٢٩ دولارا
س١٠	أ١٠	٢٤	ب١٠	—	٤٦ دولارا

جدول رقم (١)

حيث يمثل كلا من أ١ ، أ٢ ، ...... ، أ١٠ مقدار مساهمات مختلف المنتجات فى تحقيق هدف التعادل .
كما يعكس كل من ب١ ، ب٢ ، ...... ، ب١٠ التباينات التى تنطوى عليها تقديرات عوائد المساهمات التى تحققها المنتجات المختلفة والتى سيرد مناقشتها بعد قليل .

٤ ـ وبفرض أن عائد المساهمة الذى تحققه الوحدة من كل منتج (والتى تم التعبير عنها بالرموز أ١ ، أ٢ ، ...... ، أ١٠) متغير عشوائى يخضع فى تقديره لحالات الطبيعة المتوقعة التى تحكم التوزيع الاحتمالى لكل من سعر بيع الوحدة ، والتكلفة المتغيرة للوحدة . حيث يفترض أن الظروف الاقتصادية داخل البلاد هى التى تؤثر فى سعر بيع الوحدة من كل منتج ويفرض أن الظروف الاستيرادية للخامات ومواد التعبئة والتغليف هى العامل الأساس المؤثر فى تحديد تكلفة الوحدة المتغيرة .

وبفرض أن الجدول رقم (٢) يعكس كل من سعر البيع ، والتكلفة المتغيرة للوحدة فى ظل كل حالات الطبيعة المتوقعة . وكذا ، احتمال تحقيق كل حالة .

المنتجات	سعر البيع			التكلفة المتغيرة		
	ظروف كساد	ظروف عادية	ظروف رواج	ظروف سيئة	ظروف عادية	ظروف حسنة
	,٤٥	,٣	,٢٥	,٥	,٣	,٢
س١	١١٢	١٢٥	١٤٨	١٠٥	٩٠	٨١
س٢	١٠٢	١٢٣	١٣٥	١٠٠	٨٥	٧٧
س٣	١١٩	١٤٣	١٥٧	١١٢	٩٥	٨٦
س٤	٨٥	١٠٢	١١٢	٨٢	٧٠	٦٣

المنتجات	سعر البيع			التكلفة المتغيرة		
	ظروف كساد	ظروف عادية	ظروف رواج	ظروف سيئة	ظروف عادية	ظروف حسنة
	,٤٥	,٣	,٢٥	,٥	,٣	,٢
س٥	٨١	٩٨	١٠٨	٧٦	٦٥	٥٩
س٦	٧٤	٨٩	٩٨	٦٤	٥٥	٤٩
س٧	٧٨	٩٤	١٠٤	٧٠	٦٠	٥٤
س٨	٩٤	١١٣	١٢٤	٨٨	٧٥	٦٨
س٩	١٢٥	١٥٠	١٦٥	١١٧	١٠٠	٩٠
س١٠	١٠٤	١٢٥	١٣٨	٩٤	٨٠	٧٢

جدول رقم (٢)

٥ ــ وبفرض أن الجدول رقم (٣) يعكس مقدار احتياجات إنتاج الوحدة الواحدة من كل منتج من كل موارد .

المنتجات	الاحتياجات من الموارد					
	الخامات	ساعات العمل المباشر	ساعات دوران الآلات			النقد الأجنبى
			قسم (أ)	قسم (ب)	قسم (جـ)	
س١	٤	١٢	٢	١,٨	١,٢	١٨
س٢	٤	١٢	٢	١,٨	١,٢	١٧
س٣	٤	١٢	٢	١,٨	١,٢	٢٠
س٤	٢,٥	٨	١,٥	,٥	—	١٤
س٥	٢,٥	٨	١,٥	,٥	—	١٣
س٦	٢,٥	٨	١,٥	,٥	—	١١
س٧	٢,٥	٨	١,٥	,٥	—	١٢
س٨	٣	١٠	١,٦	,٥	,٤	١٥
س٩	٣	١٠	١,٦	,٥	,٤	٢٠
س١٠	٣	١٠	١,٦	,٥	,٤	١٦

الجدول رقم (٣)

نحو تحليل للتعادل متعدد الأبعاد أكثر واقعية من خلال برمجة الأهداف بوحدات صحيحة

٦ ـ ويفرض أن الكميات القصوى المتاحة من كل مورد وكميات الطلب القصوى لبعض المنتجات كالآتى :

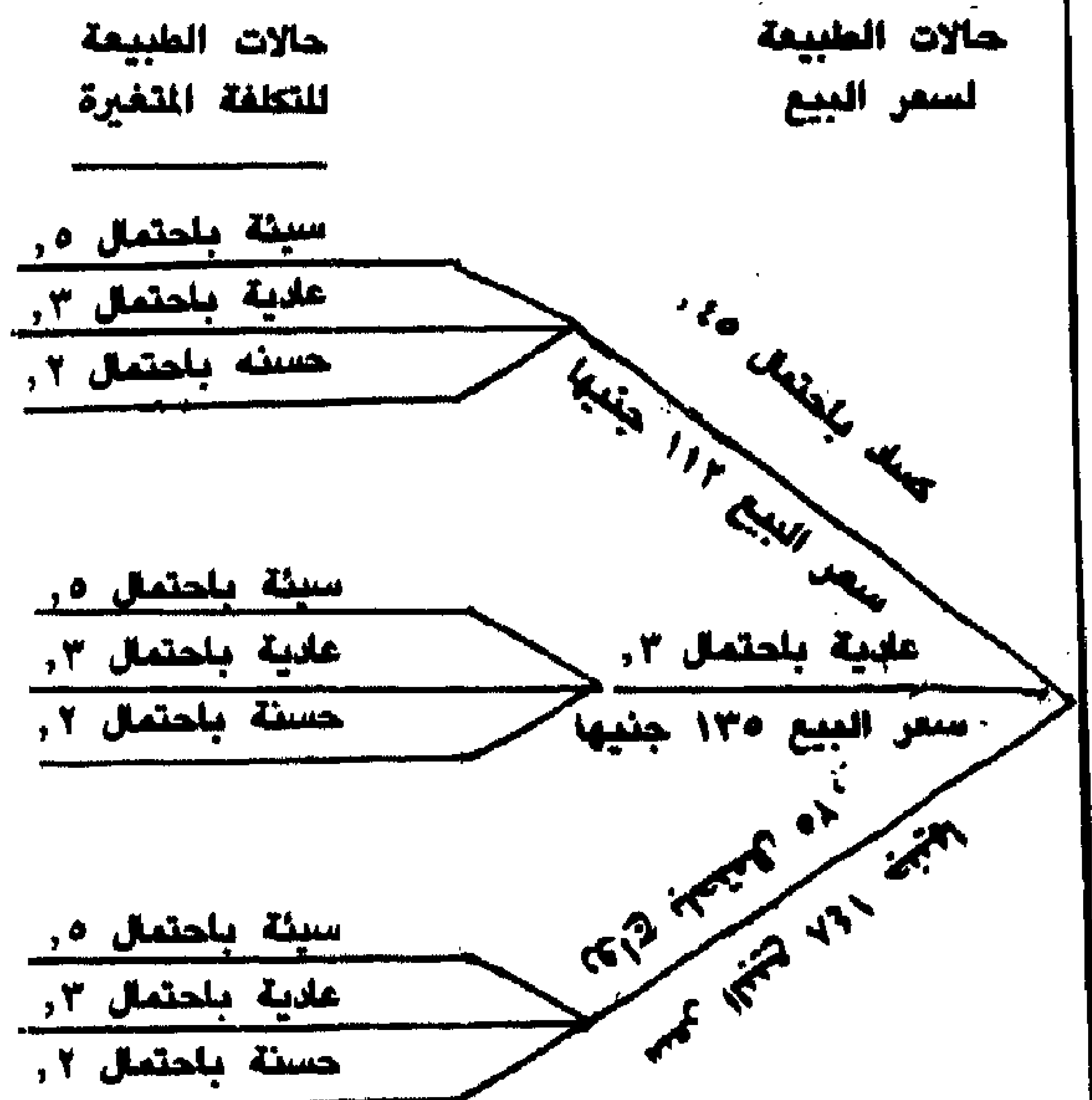
أنواع الموارد	كمية الطلب	الكمية القصوى
* الخامات		٢٥٥٠
* ساعات العمل المباشر		٨٥٠٠
* ساعات دوران الآلات		
ـ بالقسم (أ)		١٣٦٠
ـ بالقسم (ب)		٧٥٧
ـ بالقسم (جـ)		٤٠٨
* النقد الأجنبى		١٣٥٠٧
* الطلب على $س_2$		١٠٠
* الطلب على $س_4$		١٠٠
* الطلب على $س_6$		٩٠
* الطلب على $س_8$		٩٠
* الطلب على $س_{10}$		٨٥

٧ ـ ويفرض أن التكاليف الثابتة للمنظمة ٢٠٠٠٠ جنيه . ويفرض أن جميع منتجات المنظمة لا تقبل التجزئة .

٤ ـ ٢ الصياغة الرياضية بالأرقام للنموذج :

إن إعداد الصياغة الرياضية للنموذج المقترح للتعامل مع المشكلة التى اشتملت عليها الحالة المفترضة كمشكلة برمجة أهداف بوحدات صحيحة ، يستلزم ذلك تجهيز المشكلة لتصبح مهياة لأن تكون مدخلات للنموذج المقترح تطبيقه . حيث يستلزم الأمر إيجاد قيم $أ_1$ ، $أ_2$ ، ...... ، $أ_{10}$. كما يستلزم الأمر إيجاد قيم $ب_1$ ، $ب_2$ ، ...... ، $ب_{10}$. فضلاً عن ضرورة تحديد قيم الطرف الأيسر لمجموعة قيود الأهداف ، تلك القيم التى تمثل المستويات المطلوب تحقيقها (أو تحقيق مستويات مرضية منها) لأهداف المنظمة .

وتمثل قيم $أ_1$ ، $أ_2$ ، ...... ، $أ_{10}$ عائد المساهمة المتوقع بالنسبة لكل منتج من المنتجات $س_1$ ، $س_2$ ، ...... ، $س_{10}$. وهذا العائد متغير عشوائى تتوقف قيمته على التوزيعات الاحتمالية التى تحكم كل حالة من حالات الطبيعة المتحكمة فى كل من سعر بيع الوحدة ، والتكلفة المتغيرة للوحدة . وعلى ذلك فإن العائد المتوقع للمنتج $س_{10}$ (على سبيل المثال) يحسب كالآتى وكما هو موضح بالشكل رقم (١) .



حالات الطبيعة للتكلفة المتغيرة	التكلفة المتغيرة	عائد المساهمة	الاحتمال المشترك	العائد المتوقع
سيئة باحتمال ,٥	١٠٥	٧	,٢٢٥	,٥٧٥
عادية باحتمال ,٣	٩٠	٢٢	,١٣٥	٢,٩٧
حسنه باحتمال ,٢	٨١	٣١	,٠٩	٢,٧٩
سيئة باحتمال ,٥	١٠٥	٣٠	,١٥	٤,٥
عادية باحتمال ,٣	٩٠	٤٥	,٠٩	,٥
حسنة باحتمال ,٢	٨١	٥٤	,٠٦	,٢٤
سيئة باحتمال ,٥	١٠٥	٤٣	١٢٥	,٣٧٥
عادية باحتمال ,٣	٩٠	٥٧	,٧٥	٤,٣٥
حسنة باحتمال ,٢	٨١	٦٧	,٠٥	٣,٣٥
			١	٣٢,٢

أى أن القيمة المتوقعة لعائد المساهمة الذى يتوقع أن تحققه الوحدة الواحدة من المنتج "$س_{١}$" مقدارها ٣٢ تقريبا . وبتطبيق نفس الخطوات السابقة بالنسبة لسائر المنتجات يمكن الحصول على القيمة المتوقعة لعائد المساهمة لكل وحدة من وحدات تلك المنتجات وهى عبارة عن قيم أ ، أ ، ...... ، أ سالف الإشارة إليها . وهى عبارة عن ٣٢ ، ٢٦ ، ٣٤ ، ٢٢ ، ٢٤ ، ٢٦ ، ٢٦ ، ٢٧ ، ٣٦ ، ٣٣ تقريبا للمنتجات $س_{١}$ ، $س_{٢}$ ، ..... ، $س_{١٠}$ على التوالى .

أما عن $ب_{١}$ ، $ب_{٢}$ ، ...... ، $ب_{١٠}$ والتى تمثل الجذر التربيعى للتباين الذى تنطوى عليه القيمة المتوقعة لعائد المساهمة ، يمكن الوصول إليه مع التطبيق على المنتج "$س_{١}$" على سبيل المثال كالآتى :

التباين = $(١,٥٧٥)^{٢}$ × ,٢٢٥ + $(٢,٩٧)^{٢}$ × ,١٣٥ + $(٢,٧٩)^{٢}$ × ,٠٩ + $(٤,٥)^{٢}$ × ,١٥ + $(٤,٠٥)^{٢}$ × ,٠٩ + $(٣,٢٤)^{٢}$ × ,٠٦ + $(٥,٣٧٥)^{٢}$ × ,١٢٥ + $(٤,٣٥)^{٢}$ × ,٠٧٥ + $(٣,٣٥)^{٢}$ × ,٠٥ − $(٣٢,٢)^{٢}$ = ٣٢٦ تقريبا ،

الانحراف المعيارى = $\sqrt{٣٢٦}$ = ١٨ تقريبا .

وبتطبيق نفس الخطوات بالنسبة لسائر المنتجات نحصل على قيم $ب_{١}$ ، $ب_{٢}$ ، .... ، $ب_{١٠}$ وهى عبارة عن : ١٨ ، ١٧ ، ١٩ ، ١٤ ، ١٣ ، ١٢ ، ١٣ ، ١٥ ، ٢٠ ، ١٧ للمنتجات $س_{١}$ ، $س_{٢}$ ، .... ، $س_{١٠}$ على التوالى .

وبناء على ما سبق ، تتخذ الصياغة الرياضية بالأرقام للمنوذج المقترح فى الشكل الآتى :

دالـة الهـدف :

تحقيق أدنى قيمة ممكنة للدالة .

ح = ٢ $ح^{+}_{١}$ + ٢ $ح^{-}_{١}$ + $ح^{-}_{٢}$ − $ح^{+}_{٢}$ + $ح^{+}_{٣}$ − $ح^{-}_{٣}$ + $ح^{-}_{٤}$ − $ح^{+}_{٤}$ + ٢ $ح^{-}_{١٥}$ + ٢ $ح^{-}_{٣٥}$

قيـود الأهـداف

١ - هدف تحقيق التعادل

٣٢ $س_{١}$ + ٢٦ $س_{٢}$ + ٣٤ $س_{٣}$ + ٢٢ $س_{٤}$ +
٢٤ $س_{٥}$ + ٢٦ $س_{٦}$ + ٢٦ $س_{٧}$ + ٢٧ $س_{٨}$ +
٣٦ $س_{٩}$ + ٣٣ $س_{١٠}$ + $ح^{-}_{١}$ − $ح^{+}_{١}$ = ٢٠٠٠٠ جنيه .

٢ - هدف تحقيق أقصى سيولة ممكنة :

٢٦ $س_{١}$ + ٢٣ $س_{٢}$ + ٢٧ $س_{٣}$ + ١٩ $س_{٤}$ +
١٩ $س_{٥}$ + ١٧ $س_{٦}$ + ١٨ $س_{٧}$ + ٢١ $س_{٨}$ +
٢٩ $س_{٩}$ + ٢٤ $س_{١٠}$ + $ح^{-}_{٢}$ − $ح^{+}_{٢}$ = ١٦٩٠٠ جنيه .

٣ - هدف تحقيق أدنى تباين ممكن :

١٨ $س_{١}$ + ١٧ $س_{٢}$ + ١٩ $س_{٣}$ + ١٤ $س_{٤}$ +
١٣ $س_{٥}$ + ١٢ $س_{٦}$ + ١٣ $س_{٧}$ + ١٥ $س_{٨}$ +
٢٠ $س_{٩}$ + ١٧ $س_{١٠}$ + $ح^{-}_{٣}$ − $ح^{+}_{٣}$ = ١٢٤٠٠ جنيه .

٤ - هدف تحقيق أقصى حصيلة من النقد الأجنبى :

٢٥ $س_{١}$ + ٢٢ $س_{٢}$ + ٢٨ $س_{٣}$ + ١٩ $س_{٤}$ +
١٨ $س_{٥}$ + ١٧ $س_{٦}$ + ١٨ $س_{٧}$ + ٤١ $س_{٨}$ +
٢٩ $س_{٩}$ + ٤٦ $س_{١٠}$ + $ح^{-}_{٤}$ − $ح^{+}_{٤}$ = ١٤٥٠٠ دولار .

٥ - هدف إنتاج كميات معينة تمثل الحد الأدنى بالنسبة للسلعتين .

« $س_{٣}$ » ، « $س_{٩}$ »

المنتج $س_{٣}$.

$س_{٣}$ + $ح^{-}_{١٥}$ − $ح^{+}_{١٥}$ = ٨٥ وحدة .

المنتج $س_{٩}$

$س_{٩}$ + $ح_{٣٥}$ − $ح_{٣٥}$ = ٧٥ وحدة .

القيود الهيكلية :

١ - قيد الخامات :

٤ $س_{١}$ + ٤ $س_{٢}$ + ٤ $س_{٣}$ + ٢,٥ $س_{٤}$ +
٢,٥ $س_{٥}$ + ٢,٥ $س_{٦}$ + ٢,٥ $س_{٧}$ + ٣ $س_{٨}$ + ٣ $س_{٩}$
+ ٣ $س_{١٠}$ ≥ ٢٥٥٠

نحو تحليل للتعادل متعدد الأبعاد أكثر واقعية من خلال برمجة الأهداف بوحدات صحيحة

٢ ـ قيد ساعات العمل المباشر :

١٢ س$_{١}$ + ١٢ س$_{٢}$ + ١٢ س$_{٣}$ + ٨ س$_{٤}$ +
٨ س$_{٥}$ + ٨ س$_{٦}$ + ٨ س$_{٧}$ + ١٠ س$_{٨}$ + ١٠ س$_{٩}$
+ ١٠ س$_{١٠}$ ≥ ٨٥٠٠

٣ ـ قيود ساعات دوران الآلات :

القسم (أ)

٢ س$_{١}$ + ٢ س$_{٢}$ + ٢ س$_{٣}$ + ١,٥ س$_{٤}$ +
١,٥ س$_{٥}$ + ١,٥ س$_{٦}$ + ١,٥ س$_{٧}$ + ١,٦ س$_{٨}$ +
١,٦ س$_{٩}$ + ١,٦ س$_{١٠}$ ≥ ١٣٦٠

القسم (ب)

١,٨ س$_{١}$ + ١,٨ س$_{٢}$ + ١,٨ س$_{٣}$ + ,٥ س$_{٤}$ +
,٥ س$_{٥}$ + ,٥ س$_{٦}$ + ,٥ س$_{٧}$ + ,٥ س$_{٨}$ + ,٥ س$_{٩}$
+ ,٥ س$_{١٠}$ ≥ ٧٥٧

القسم (جـ)

١,٢ س$_{١}$ + ١,٢ س$_{٢}$ + ١,٢ س$_{٣}$ + ,٤ س$_{٨}$ +
,٤ س$_{٩}$ + ,٤ س$_{١٠}$ ≥ ٤٠٨

٤ ـ قيد النقد الأجنبى :

١٨ س$_{١}$ + ١٧ س$_{٢}$ + ٢٠ س$_{٣}$ + ١٤ س$_{٤}$ +
١٣ س$_{٥}$ + ١١ س$_{٦}$ + ١٢ س$_{٧}$ + ١٥ س$_{٨}$ +
٢٠ س$_{٩}$ + ١٦ س ≥ ١٣٥٠٠

٥ ـ قيود كميات الطلب القصوى لبعض المنتجات :

س$_{٢}$ ≥ ١٠٠ وحدة ، س$_{٤}$ ≥ ١٠٠ وحدة

س$_{٦}$ ٩٠ وحدة ، س$_{٨}$ ٩٠ وحدة

س$_{١٠}$ ≥ ٨٥ وحدة .

٦ ـ قيود عدم الكسرية :

س$_{١}$ ، س$_{٢}$ .... ، س$_{١٠}$ أعداد صحيحة .

٧ ـ قيود عدم السلبية :

س$_{١}$ ، س$_{٢}$ .... ، س$_{١٠}$ ≤ صفر ،

ح$^{+}_{١}$ ، ح$^{-}_{١}$ ، ح$^{-}_{٢}$ ، ح$^{+}_{٢}$ ، ح$^{-}_{٣}$ ، ح$^{+}_{٣}$ ، ح$^{-}_{٤}$ ، ح$^{+}_{٤}$ ، ح$^{-}_{١٥}$ ، ح$^{+}_{١٥}$ ، ح$^{-}_{٣٥}$ ،

ح$^{+}_{٣٥}$ ≤ صفر

ولقد جاءت نتائج حل المشكلة التى اشتملت عليها الحالة المفترضة سالفة الذكر ، كمشكلة برمجة أهداف بوحدات صحيحة ، باستخدام الحاسب الآلى على النحو الآتى :

ح$^{-}_{١}$ = ح$^{-}_{٤}$ = ح$^{-}_{١٥}$ = ح$^{-}_{٣٥}$ = ح$^{+}_{٢}$ = ح$^{+}_{٣}$ = صفر . وح$^{+}_{١}$ = ١ ،
ح$^{-}_{٢}$ = ٧٩٢ ، ح$^{-}_{٣}$ = ٩٥٤ ، ح$^{+}_{٤}$ = ٥٣٠٧ ، ح$^{+}_{١٥}$ = ٤٤ ، ح$^{+}_{٣٥}$ =
٨٠ .

وس$_{١}$ = س$_{٥}$ = س$_{٦}$ = س$_{٧}$ = صفر . وس$_{٢}$ =
١٠٠ ، س$_{٣}$ = ١٢٩ ، س$_{٤}$ = ١٠٠ ، س$_{٨}$ = ٩٠ ،
س$_{٩}$ = ١٥٥ ، س$_{١٠}$ = ٨٥ .

التعليق على نتائج حل المشكلة :

واضح أن الحل يوصى باستبعاد المنتجات س١ ، س٥ ، س٦ ، س٧ لظهور كل منها فى الحل الأمثل بقيمة مساوية للصفر فى حين يوصى الحل بإنتاج الكميات ١٠٠ وحدة ، ١٢٩ وحدة ، ١٠٠ وحدة ، ٩٠ وحدة ، ١٥٥ وحدة ، ٨٥ وحدة من المنتجات س٢ ، س٣ ، س٤ ، س٨ ، س٩ ، س١٠ على التوالى .

ولقد أسفرت تلك النتائج عن الآتى :

١ ـ بالنسبة لهدف تحقيق التعادل(*) ، تستطيع المنظمة أن تحقق هدف التعادل تماما الذى يفترض فى الحالة المفترضة أن المنظمة تسعى إلى تحقيقه . حيث تحقق تشكيلة كميات المنتجات المرشحة مجتمعة عائد مساهمة مقداره ٢٠٠٠١ جنيه وهو يغطى التكاليف الثابتة للمنظمة والتى مقدارها ٢٠٠٠٠ جنيه .

٢ ـ بالنسبة لهدف تحقيق أقصى سيولة ممكنة ، تستطيع المنظمة أن تحقق فى ظل تشكيلة المنتجات التى يوصى بحاجة الحل سيولة نقدية مقدارها ١٦١٠٨ جنيهات وهذه القيمة وإن كانت تقل عن المستوى المستهدف لهذا الهدف (والذى تم تحديده بشكل حكمى) إلا أنها تمثل أقصى سيولة يمكن تحقيقها .

٣ ـ بالنسبة لهدف تحقيق أدنى تباين ممكن ، تنطوى تشكيلة المنتجات التى يرشحها الحل على تباين كلى مقداره ١١٤٤٦ جنيها وهو أقل من مستوى التباين المسموح به (والذى تم تحديده أيضا بشكل حكمى) . بمقدار ٩٥٤ جنيها .

٤ ـ بالنسبة لهدف تحقيق أقصى حصيلة من النقد الأجنبى ، تستطيع المنظمة أن تحقق فى ظل تشكيلة المنتجات التى يرشحها الحل حصيلة من النقد الأجنبى تفوق المستوى المستهدف لهذا الهدف (والذى تم تحديده أيضا بشكل حكمى) . حيث تبلغ مقدار الزيادة التى يمكن تحقيقها فى حصيلة النقد ٣٥٠٧ دولارات .

٥ ـ بالنسبة لهدف إنتاج ٨٥ وحدة على الأقل من المنتج « س٣ » ، أوصى حل المشكلة بإنتاج ١٢٩ وحدة من المنتج س٣ أى إنتاج ما هو يفوق الحد الأدنى المشترط وهو أمر مرغوب فيه .

٦ ـ بالنسبة لهدف إنتاج ٧٥ وحدة على الأقل من « س٩ » أوصى الحل بإنتاج ١٥٥ وحدة من المنتج « س٩ » ، وهى كمية تزيد على الحد الأدنى المشترط وهو أمر مرغوب فيه .

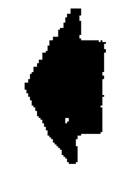
٧ ـ احتياجات تنفيذ تشكيلة المنتجات التى يرشحها الحل لا تتجاوز القدر المتاح من كل نوع من الموارد المتاحة لدى المنظمة . فعلى سبيل المثال تحتاج تشكيلة المنتجات المرشحة إلى ٦٨٤٨ ساعة عمل مباشر وهو أقل من ساعات العمل المباشر المتاحة لدى المنظمة والذى يقدر بنحو ٨٥٠٠ ساعة عمل مباشر .

٨ ـ جاءت الكميات التى يوصى الحل بإنتاجها من المنتجات س٢ ، س٤ ، س٨ ، س١٠ متفقة تماما مع كميات الطلب القصوى على هذه المنتجات التى تتوقعها الإدارة .

٩ ـ لم يشتمل الحل الأمثل للمشكلة على أية قيم كسرية لأى منتج من المنتجات التى رشحها الحل . وهذا يتفق تماما مع طبيعة المنتجات التى تتعامل فيها المنظمة من افتراض (ضمن فروض الحالة) عدم قابلية المنتجات للتجزئه .

الخلاصة والتوصيات :

تنطوى دراسة وتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح على العديد من المعوقات التى تحد كثيرا من فعالية الدور الذى يؤديه تطبيق النموذج الرياضى لتحليل التعادل سالف الإشارة إليه فى صدر هذا البحث . فى حين تمثل دراسة وتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح وما تنطوى عليه من مشكلات مجالاً طيبا يزدهر فيه كثيرا تطبيق أسلوب برمجة الأهداف بوحدات صحيحة ، حيث يمكن الأخذ فى الحسبان جميع أهداف المنظمة وتحليلها للتعرف على أى تعارض بينها حتى يمكن إعداد هيكل الأولويات المناسب الذى يعكس مدى أهمية كل هدف من وجهة نظر الإدارة بما يسهم فى تحقيق مستويات مرضية من جميع الأهداف فى آن واحد . كما يمكن الأخذ فى الحسبان عدم التأكد بحيث تأتى النتائج منطوية على قدر من مخاطر عدم التأكد يتناسب مع ميول وقدرات متخذ القرار لتحمل المخاطر . كما يمكن الأخذ فى الحسبان كلا من تعدد المنتجات ، وعدم القابلية للتجزئة بالنسبة لجميع (أو بعض) المنتجات ، وندرة الموارد اللازمة للتنفيذ . أى أنه باختصار شديد يمكن فى ظل أسلوب برمجة الأهداف بوحدات صحيحة الأخذ فى الحسبان مختلف المشكلات التى يمكن أن تكتنف



* إذا استهدفت المنظمة تحقيق مستوى أرباح مقداره ٦٠٠٠ جنيه (مثلا) بدلاً من هدف تحقيق التعادل . فإن التغيير سوف يقتصر على الطرف الأيسر لقيد هدف التعادل ليصبح ٢٦٠٠٠ جنيه بدلاً من ٢٠٠٠٠ جنيه .

نحو تحليل للتعادل متعدد الأبعاد أكثر واقعية من خلال برمجة الأهداف بوحدات صحيحة

دراسة وتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح بما يسمح بتطوير هذه الدراسة ويجعلها تؤتى ثمارها المرجوة .

كما أن النموذج الذى يقترحه الباحث فى هذا البحث لتطوير تحليل التعادل ينطوى على درجة عالية من المرونة تمكنه من الأخذ فى الحسبان كافة أهداف المنظمة والأبعاد المختلفة لتحليل التعادل . فمثلاً يمكن الأخذ فى الحسبان (بالإضافة إلى الأهداف التى اشتملت عليها الحالة المفترضة فى البحث) هدف تحقيق معدل دوران معين للأموال المستثمرة ، وهدف تحقيق معدل معين للعائد على الاستثمار (وغيرهما من الأهداف) فى شكل قيدين من قيود الأهداف يتخذ الصياغتين التاليتين :

قيد هدف تحقيق معدل دوران معين للأموال المستثمرة .

$$\text{م}_{1}\,\text{س}_{1} + \text{م}_{2}\,\text{س}_{2} + \dots\dots + \text{م}_{\text{ن}}\,\text{س}_{\text{ن}} + \text{ح}^{-}_{\text{هـ}} - \text{ح}^{+}_{\text{هـ}} = \text{از}$$

قيد هدف تحقيق معدل عائد معين على الاستثمار

$$\bar{\text{ط}}_{1}\,\text{س}_{1} + \bar{\text{ط}}_{2}\,\text{س}_{2} + \dots\dots + \bar{\text{ط}}_{\text{ن}}\,\text{س}_{\text{ن}} + \text{ح}^{-}_{\text{هـ}} - \text{ح}^{+}_{\text{هـ}} = \text{ث} + \bar{\text{ح}}_{\text{ع ز}}$$

حيث إن :

م_{1} ، .... $\text{م}_{\text{ن}}$: ترمز للهامش المالى الذى تحققه الوحدة من كل منتج من المنتجات التى عددها ن :

وحيث م = سعر بيع الوحدة – (مرات الدوران المطلوبة × احتياج الوحدة من رأس المال العامل)

از = مرات الدوران المطلوبة × راس المال الثابت

$\bar{\text{ط}}_{1}$ ، ...... $\bar{\text{ط}}_{\text{ن}}$: ترمز للهامش الاقتصادى الذى تحققه الوحدة من كل منتج .

وحيث $\bar{\text{ط}}_{1}$ = سعر بيع الوحدة – التكلفة المتغيرة للوحدة – معدل العائد على الاستثمار × احتياج الوحدة من رأس المال العامل .

ث : التكاليف الثابتة للمنظمة .

$\bar{\text{ع}}\,\text{ز}$ = معدل العائد على الاستثمار المطلوب × رأس المال الثابت .

كما يتم التعبير عن هذين الهدفين باستخدام انحرافات القصور أو انحرافات الفائض أو الاثنان معا حسبما يقتضى الموقف وكما أشار الباحث آنفا . ومن ثم يعتقد الباحث ويوصى بتطبيق نموذج برمجة الأهداف بوحدات صحيحة المقترح فى هذا البحث . عند القيام بدراسة وتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح . سيما أن الباحث قام بتطبيق هذا النموذج للتعامل مع الحالة المفترضة التى اشتمل عليها القسم الرابع من البحث (تلك الحالة التى يعتقد الباحث أنها تشتمل على معظم المعوقات سالف الإشارة إليها فى القسم الأول من البحث) وقد يمكن الوصول إلى نتائج مرضية جداً .

المراجـــع

1 - BELL, AIBERY L., "Break Even Charts Versus Marginal Graphs: A case of Cost and Procits Versus Resource Allocation", **Management Accountng,** 1, (February, 1969) .

2 - CHARNES, A., and Cooper, W.W., **"Management Models and Industrial Applicactions of Linear Programming",** (JOHN WILEY & SONS, Inc., N.Y. 1, 1961) .

3 - CHERRINGTON, J.O., HUBBARS, E.D. and LUTHHY, D.H. **"Cost and Managerial Accounting",** (Dubuque, IOWA: W.M.C. Brown Publishers, 1985) .

4 - FINIEY, D.R. and LIAO, W.N.,**"A general Decision Model for Cost** Volume profit Analysis Under Uncertanity: A comment", **The Accounting Review,** VOL. LVI, No. 2, April, 1981 .

5 - HILLIARD, J.E. and LEITCH, R.A., "Cost - Volume - Profit Analysis Under Uncertainty : Alog Normal Approach", **The Accounting Review,** January, 1975 .

6 - IJIRI, Y., **"Management Gools and Accounting For Control",** (North - Holland Publishing, Co., Amesterdam, 1965) .

7 - JAEDICKE, R.K., "Improving b – E Analysis By Linear Programming Techniquse, **"N.A.A. Bulletin, XLII,** March, 1961 .

8 - JOHNSEN, E., "Studies In Multi objective Decision Models", (Monograph No., I, Economic Research Center, Studentlitter-Ature, Lund, 1968) .

9 - LEE, S.M., **"Gool Programming for Decision Analysis",** (Auer Bach Publishers Inc., Philadelphia, 1972) .

10 - SHIH, W., "AGeneral Decision Model for Cost - Volume - Profit Analysis Under Uncertainty", **The Accounting Review,** Vol IIV, No. 4, October, 1979 .



وظيفة التسويق في المنظمات الصحية الاستثمارية

د. طاهر مرسى عطية

ملخص البحث

يستهدف هذا البحث دراسة الكيفية التى تمارس بها وظيفة التسويق فى المنظمات الصحية الاستثمارية (مستشفيات ومراكز الأشعة والتحليل وغيرها) .

ويركز البحث على المنظمات الصحية الاستثمارية فى مدينة القاهرة الكبرى . وقد اعتمد الباحث على إجراء المقابلات المتعمقة مع المسئولين فى هذه المنظمات ، وتوجيه قائمة استقصاء لعينة عشوائية شملت ٥٠٪ من مجتمع البحث .

وقد أوضح البحث أن هذه المنظمات موجهة فنيا وليست موجهة تسويقيا . فالتنظيم الإدارى فيها خلو من وحدة إدارية تمارس وظائف التسويق ، والتسويق فيها بمفهومه الحديث غائب عن ذهن الإدارة العليا . وليس لدى معظم المنظمات ، نظم معلومات تسويقية ، ومن ثم ليس لديها أهداف وخطط تسويقية ، كما انه ليس لديها استراتيجيات سليمة للمنتجات أو التسعير أو الترويج . كما أبرز الحاجة لدعم الفكر التسويقى لدى إدارة المنظمات ، لما يمكن أن يقدمه من حلول لكثير من المشكلات التى تواجهها .

الفصل الأول

مقدمة البحث

أولا : تحديد المشكلة :

وصف « براون » (Brown 1987) صناعة الرعاية الصحية فى الولايات المتحدة الأمريكية بقوله « إن صناعة الرعاية الصحية Health Care Industry هى اليوم وبغير أدنى شك فى منتصف الطريق نحو تغير جذرى ، فالوقت هو وقت التحدى وهو أيضا وقت الفرصة . فتكاليف الرعاية الصحية ترتفع ، والدعوة إلى التدخل الحكومى فيها تتزايد ، بل إن هذه الدعوة تهدد النظام الصحى القائم ، والمنافسة لم تعد مجرد احتمال وإنما أصبحت واقعا ، والمستهلك ـ المريض ـ تعلم عن ذى قبل جمع معلومات أفضل ، واتخاذ قرار أفضل بصدد بدائل العلاج المتاحة » .

وإذا كان هذا القول صحيحا أو دقيقا فى وصف هذه الصناعة فى الولايات المتحدة الأمريكية ، فإن الأمر يستوجب إعادة النظر أيضا فى صناعة الرعاية الصحية فى مصر ، فلقد حفلت صفحات الصحف فى الآونة الأخيرة بالكثير من رسائل القراء التى تعبر عن السخط على أسعار العلاج فى المستشفيات عامة وفى المستشفيات الاستثمارية بصفة خاصة ، حتى لقد أصبح يطلق على هذه الأسعار « الأسعار الاستفزازية » وأفردت الصحف الكثير من التحقيقات الصحفية عن هذا الموضوع ، بل إن مجلس الشعب قد ناقش هذا الموضوع فى جلستين خلال عام ١٩٨٧ ، وطالب بعض السادة أعضاء المجلس بضرورة تدخل الدولة فى عمل هذه المستشفيات . وقد صاحب هذه الظاهرة تصاعد المشكلات الإدارية فى بعض المستشفيات حتى لقد انتقل الأمر فى بعضها إلى أروقة القضاء وجرى حل بعض مجالس الإدارة وحول أفراد بعضها إلى

التحقيق ، وفى ذات الوقت فإن أكثر من مستشفى تعمل بأقل كثيرا من طاقتها ولا مفر حينئذ من تحميل التكاليف على الأعداد القليلة من المرضى التى تتعامل مع المستشفى . وقد ظهرت فى ذات الوقت ظاهرة جديدة أخذت تداعب عيون قراء الصحف بل ومشاهدى التليفزيون ، وهى ظاهرة الإعلان عن خدمات المستشفيات ـ خاصة خدمات الطوارىء ـ وعن كبار الأساتذة الزائرين .

وإذا كان الواقع يؤكد أن زيادة اهتمام منظمات الرعاية الصحية فى الولايات المتحدة بالتسويق ، كان وليد أزمة أو نتيجة الشعور بالحاجة الملحة لما يمكن أن يقدمه التسويق إلى هذه المنظمات ، فإن ما تعانيه المستشفيات الاستثمارية فى مصر بل والعاملين معها الآن قد أبرز حاجة مماثلة إلى التسويق عله يساهم فى حل بعض هذه المشكلات .

وإذا كان « كاوفمان » Kaufmann (1987) يرى أنه « لا توجد وظيفة إدارية أساءت منظمات الرعاية الصحية ـ فى الولايات المتحدة ـ استخدامها قدر وظيفة التسويق ، وأن تطوير هذه الوظيفة لم ينطو فى معظم الحالات ، إلا على تخويل المسئول فى بعض الاختصاصات فى مجال المعلومات عن أفراد المنظمة وعن المتعاملين معها ، دون أن يصاحب ذلك تغيرا فعليا فى فلسفة إدارة المنظمة أو تصرفاتها ، وأن التغير كثيرا مما اقتصر على مجرد إبدال مسمى مدير العلاقات العامة فى المستشفى بمسمى مدير التسويق ، أى أن التغير لم يتعد مجرد إبدال اللافتة » فإن الأمر يثير تساؤلات عديدة عن أوضاع المنظمات المصرية المماثلة .

وتتمثل أهم التساؤلات ـ السابق الإشارة إليها ـ فيما إذا كانت الكيفية التى تؤدى بها وظيفة التسويق فى المستشفيات الاستثمارية المصرية سببا رئيسا وراء عمل هذه المستشفيات بأقل من طاقتها الإنتاجية ؟ وما إذا كانت شكاوى المتعاملين مع هذه المستشفيات ترجع إلى ضعف أو غياب الاستراتيجية التسويقية فيها ؟

مشكلة هذا البحث إذا هى تحديد مدى مساهمة التسويق ـ وجودا أو غيابا أو ضعفا فى الممارسة ـ فى الأزمة التى تمر بها المستشفيات الاستثمارية ، والتى سبق تحديد مظاهرها فى :

- الشكوى من ارتفاع أسعار العلاج .
- عمل المستشفيات بأقل من طاقتها الإنتاجية .
- الدعوة المتزايدة إلى التدخل الحكومى .
- بروز الإعلان عن المستشفيات وخدماتها فى الصحف والتليفزيون .

ثانياً : أهداف البحث :

يستهدف هذا البحث هدفين رئيسيين هما :

- تحديد ما إذا كانت الكيفية التى تمارس بها وظيفة التسويق فى المستشفيات الاستثمارية قد ساهمت فى ظهور المشكلات التى تعانى منها هذه المستشفيات .
- تحديد الدور الذى يمكن أن يلعبه التسويق فى تطوير المستشفيات الاستثمارية وما يمكن أن يقدمه من حلول لهذه المشكلات .

ثالثاً : أهمية البحث :

ترجع أهمية هذا البحث إلى :

- أهمية وظيفة التسويق فى المنظمات فى المجتمع المعاصر .
- اهتمام البحث بمنظمات حيوية تؤثر على صحة المواطنين .
- تزايد حجم الاستثمارات التى وجهت إلى إقامة وتطوير المنظمات موضع البحث .
- اجتذاب المنظمات موضع البحث ، ليس فقط لمستهلكين محليين ، وإنما لمستهلكين من دول أخرى وخاصة الدول العربية .
- إن إدارة المستشفيات قد نالت عناية جامعة القاهرة ، حيث أنشأت كلية التجارة بها دبلوما لإدارة المستشفيات ، كما أنشأت كلية التجارة بجامعة قناة السويس دبلوما مماثلا ، وسجلت ونوقشت ببعض كليات التجارة رسائل متعددة فى إدارة المستشفيات ، كما أنشئت الجمعية المصرية لإدارة المستشفيات ، إلا أن هذه الجهود لا تزال ـ فى رأى الباحث ـ متواضعة إذا ما قورنت بأهمية هذه المنظمات ، كما أن الرسائل الجامعية المشار إليها ، قد ركزت كلها على إدارة المستشفيات ، ولم تعط الاهتمام الواجب لوظيفة التسويق فيها .

رابعا : حدود البحث :

يقتصر هذا البحث على دراسة التسويق فى المنظمات الصحية التى أقيمت فى نطاق مدينة القاهرة ، فى ظل قانون استثمار المال العربى والأجنبى ، ويرجع ذلك إلى قصور إمكانات الباحث عن مد بحثه إلى المنظمات الأخرى الحكومية والتعاونية والخاصة داخل القاهرة وخارجها .

خامسا : البحوث السابقة :

هناك العديد من البحوث الأجنبية فى مجال تسويق الرعاية الصحية ، وقد اختار الباحث بعض هذه البحوث التى يرى أنها أكثر أهمية من غيرها .

- « نيلسون » (Nelson 1987) . وقد اتبع منهج دراسة الحالة ، واشتمل بحثه على دراسة لتطبيقات التسويق فى مستشفيات الصحة النفسية والعقلية .

وقد استهدف البحث :

- توضيح مفهوم التسويق .
- كيفية توفيق مفاهيم التسويق لاستخدامها فى هذه المنظمات .
- توجيه الممارسين إلى كيفية تطبيق المبادىء الأساسية للتسويق ، من خلال عرض برنامج إرشادى تسويقى جرى تطبيقه فى المصحات العقلية فى خمس ولايات أمريكية .

وقد حدد « نيلسون » مكونات المزيج التسويقى على النحو التالى :

وظيفة التسويق فى المنظمات الصحية الاستثمارية

- المنتج : وهو الخدمة المقدمة والمنفعة التى يتلقاها المستهلك (المريض) ويعترف « نلسون » بأن هذا المفهوم من الصعب قياسه . ففى برنامج FIGHTING THE STIGMA المنتج هو الصورة الذهنية عن المنظمات الصحية المشتركة فى البرنامج ، لذلك فإن سمعة هذه المنظمات ، ومستوى الخدمة التى تقدمها هامة للغاية ، فهى التى يجرى بيعها للمستهلك .

- السعر : ويتجزأ إلى جزءين : التكلفة « الكاملة ، المتوسطة ، الحدية ، والنقدية الصافية » والقيمة . وكثير من قرارات التسعير يجب أن تتخذ دون النظر إلى التكلفة .

- السوق أو المكان : وهو يتعدى موقع المنظمة ، ويتضمن الجو العام الذى يبرزه شكل المبنى ، وما يحيط بالمبنى . فهل المكان يسهل الوصول إليه ، وهل يبعث على الراحة والإقناع ؟

- الترويج : ويستهدف الإعلام والإقناع والتذكرة .

- « كوفمان » (Kaufman 1987) وهى دراسة مكتبية أوضحت أن الهدف الثانى للتسويق فى منظمات الرعاية الصحية ، هو تعظيم احتمالات استفادة مستهلك الخدمة الصحية من المنتج الخدمة المقدمة له عن طريق التصميم الجيد للمنتج / الخدمة بحيث يتوافق مع الحاجات والرغبات المتغيرة للمستهلك ، ومن ثم إقناعه بالانتفاع بها . أوضح « كاوفمان » مدى تضخم مشكلة نقص المعلومات عن المنظمات الصحية لدى المستهلك ، وكيف أن معلومات المستهلك عن محلات بيع الهامبورجر فى منطقته ، أكثر من معلوماته عن المنظمات الصحية الموجودة فيها . ومن ثم يدعو « كاوفمان » إلى الاهتمام بالإعلان والإعلام . كذلك أوضح « كاوفمان » حاجة كل من الإعلان والعلاقات العامة فى مجال الخدمة الصحية إلى مهارات مختلفة . فالعلاقات العامة تستهدف بناء شعور ودى تجاه المنظمة والتأثير فى الراى العام . أما الإعلان فيستهدف زيادة احتمال اتجاه المستهلك - المريض - إلى اختيار المنظمة المعلن عنها .

- « فرانكلين » (Franklin 1985) وهى دراسة مكتبية استهدفت توضيح الأخطاء السبعة الأكثر شيوعاً ، والتى يقع فيها رجال التسويق فى مجال المنظمات الصحية . وقد حدد « فرانكلين » هذه الأخطاء كما يلى :

- عدم وجود مجهود تسويقى محدد داخل المنظمة .
- النظر إلى كل من الإعلان والتسويق بوصفها مترادفين .
- تقليد المنظمة القائدة فى السوق تسويقياً .
- التركيز على شكل الرسالة الإعلانية دون تركيز مماثل على مضمونها .
- عدم تحقيق التوازن بين مكونات الجهد التسويقى .
- عدم التحديث المستمر للجهد التسويقى عن طريق المعلومات الجديدة .
- عدم المرونة فى التخطيط أو فى التنفيذ .

- « سميث » (Smith 1985) وقد ركز بحثه على دراسة رضا المستهلك فى المنظمات الصحية . وقام البحث على مقابلات متعمقة شخصية أو عن طريق الهاتف مع اثنى عشر طبيباً ، وأتبع ذلك بإعداد استقصاء مكون من ٤٥ سؤالاً مغلقاً ، وثلاثة أسئلة نهاياتها مفتوحة ، واستخدم عينة قوامها ٢٤٠٠ شخص ، رد منهم على الاستقصاء ١٣٤٩ (٥٦,٢٪) وقد توصل « سميث » إلى وجود اتجاه عام سلبى بين المواطنين تجاه النظام الطبى فى الولايات المتحدة ، مما يظهر الحاجة إلى إجراء المزيد من البحث حول رضا المستهلك فى الخدمات الصحية .

وأشار « سميث » إلى أهمية التعرف على درجة رضا/ أو عدم رضا المستهلك وأسباب ذلك ، لصنع سياسات سليمة ، وتصميم برامج تسويق فعالة . كذلك أوضح « سميث » .

- أن مفهوم رضا المستهلك فى مجال الرعاية الصحية ، لايزال غامضاً وبحاجة إلى تحديد دقيق .

- إن المستهلك - المريض - ينظر إلى الصفات الشخصية للطبيب ، بوصفها أهم عناصر تحقيق الرضا ، بينما لا يشعر الأطباء بأهمية العنصر وبتأثيره فى تحقيق رضا المريض .

- « ويليامز » (Williams 1985) وقد استهدف بحثه استكشاف وسائل بناء فريق البيع الفعال فى المستشفيات ، وأهمية وجود هذا الفريق فى استكشاف المنتجات / الخدمات الجديدة ، ويشير « ويليامز » أن التسويقيين الأوائل فى مجال المستشفيات ، قد أسقطوا من قاموسهم كلمة المبيعات . وقد طرح « ويليامز » سؤالا هو : هل يجب علىَّ استخدام الفنيين كرجال بيع ؟ أو علىَّ أن أقدم تدريبا فنيا لرجال البيع ؟ كما ناقش ضرورة تنظيم رجال البيع واقترح لذلك منهجان .

الأول : التنظيم على أساس المنتج حيث يعتبر كل منتج مركزا بيعيا .

والثانى : التنظيم على أساس الأسواق ثم تحديد المنتج الذى يوجه إلى كل سوق .

سادسا : الدراسة الاستطلاعية :

تظهر البيانات التى حصلنا عليها من

الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة[1] أنه قد أنشىء فى ظل قانون استثمار المال العربى والأجنبى ، داخل نطاق القاهرة الكبرى ٣١ منظمة صحية منها ٢٤ منظمة بدأت بالفعل فى ممارسة عملها حتى ١٩٨٩/٩/٣٠ ، وتزيد التكلفة الاستثمارية لكل منها على مليون جم ويظهر تحليل هذه البيانات ما يلى :

- تتكون المنظمات موضع البحث « ٢٤ منظمة » من عشرين مستشفى بالإضافة إلى أربع منظمات متخصصة فى كل من العلاج الطبيعى ، القلب ، الأشعة ، التحاليل الطبية . وعلى هذا تمثل المستشفيات نسبة ٨٣,٣٪ من المنظمات الصحية الاستثمارية .

- تتوطن المنظمات الصحية الاستثمارية أساسا فى موقعين فى نطاق القاهرة الكبرى هما مصر الجديدة ومنطقة الدقى التى تضم المهندسين والعجوزة والدقى .

وتشتمل منطقة الدقى على عشر منظمات (٤١,٧٪) بينما تشتمل مصر الجديدة على سبع منظمات (٢٩,١٪) ، وتقع منظمتان فى كل من مدينة نصر والمعادى .

- تتخذ معظم المنظمات الصحية الاستثمارية شكل الشركات المساهمة . فهناك خمس عشرة شركة مساهمة (٦٢,٥٪) وسبع شركات توصية بسيطة (٢٩,٢٪) .

- يختلف حجم العمالة - بمختلف تخصصاتها - داخل المنظمات موضع البحث اختلافا كبيرا ، وفى الوقت الذى نجد فيه خمس منظمات (٢٠,٨٪) يعمل بكل منها اقل من خمسين فردا ، فإننا نجد خمس منظمات أخرى يعمل بكل منها ٣٠٠ فرد فأكثر . ويصل مجموع العاملين فى المنظمات موضع البحث إلى ٤٦٧٩ فرداً بمتوسط ١٩٥ فرداً لكل منظمة ، ولا يبرر حجم المنظمة مقدرا بتكلفتها الاستثمارية هذا التباين الكبير فى حجم العمالة .

(جدول رقم ٦) .

- فى الوقت الذى يبلغ فيه مجموع التكاليف الاستثمارية للمنظمات موضع البحث ٢١٣,٥ مليون جم بمتوسط حسابى ٨,٩ مليون جم ، فإن الجدول رقم (٢) يوضح أن هناك سبع منظمات تقل التكلفة الاستثمارية فى كل منها عن ثلاثة ملايين جم ، وست منظمات تبلغ التكلفة الاستثمارية لكل منها اثنى عشر مليون جم فأكثر .

- لا توجد علاقة واضحة بين التكلفة الاستثمارية للمنظمة وبين شكلها القانونى . ففى الوقت الذى تمثل فيه الشركات المساهمة ٦٢,٥٪ من مجموع المنظمات ، فإن من بين هذه المنظمات ثلاثة تقل التكلفة الاستثمارية فى كل منها عن ٣ ملايين جم ، وخمسة تتراوح التكلفة الاستثمارية بكل منها ما بين ثلاثة وستة ملايين جم ، وست منظمات تبلغ التكلفة الاستثمارية بكل منها اثنى عشر مليون جم فأكثر . وهناك منظمات اتخذت شكل التوصية البسيطة وتبلغ تكلفتها الاستثمارية نحو مليون جم ، وأخرى اتخذت نفس الشكل وتبلغ تكلفتها الاستثمارية ما بين تسعة واثنى عشر مليون جم .

- توجد علاقة واضحة بين حجم المنظمة « مقدرا بتكلفتها الإستثمارية » وبين عدد العاملين فيها ، إذ يبين الجدول رقم « ٦ » وجود سبع منظمات يقل عدد العاملين فى كل منها عن ١٥٠ فرداً وتقل التكلفة الاستثمارية فى اى منها عن ثلاثة ملايين جم ، وسبع منظمات أخرى يقل عدد العاملين فى كل منها عن ١٥٠ فردا وتتراوح التكلفة الاستثمارية للمنظمة بين ثلاثة وستة ملايين جم . وهناك سبع منظمات ثالثة تزيد التكلفة الاستثمارية للمنظمة عن ١٢ مليون جم ويتراوح عدد العاملين ما بين مائة واكثر من ثلاثمائة فرد .

- أوضحت ملاحظات الباحث خلال زياراته للمنظمات الصحية أن كثيرا من الوظائف العليا فى المنظمة يتولاها الأطباء كأعباء إضافية إلى جانب اعبائهم الطبية ، وأن الفصل بين العمل الفنى والعمل الإدارى غير واضح . كذلك اتضح للباحث أن الفصل بين الإدارة وبين الملكية محدود للغاية ، فكبار المساهمين فى رأس مال المنظمة هم فى الوقت ذاته رؤساء مجالس الإدارات وأعضاء المجالس ومديرو العموم بل ومديرو الإدارات فى أحيان كثيرة .

- أوضحت مناقشات الباحث أن نسبة الإشغال فى أسرة المستشفى ضئيلة ، بل إنها قد لا تتعدى فى بعض المستشفيات الكبرى ٣٠٪ . فى الوقت الذى ارتفعت فيه ديون بعض المستشفيات الكبرى وتعدت فى إحداها ثلاثة أضعاف حق الملكية•، وتوقفت مستشفيات كبرى أخرى عن السداد .

وتوضح الجداول التالية البيانات الكمية السابق عرضها .

(١) الإدارة المركزية للإحصاء ، الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة ، بيان غير منشور .

● مستشفى السلام الدولى بالمعادى .

جدول رقم (١)
التوزيع حسب الموقع*

المنطقة	العدد	النسبة
الدقى	١٠	٤١,٧
مصر الجديدة	٧	٢٩,١
مدينة نصر	٢	٨,٣
المعادى	٢	٨,٣
مناطق أخرى	٣	١٢,٥
المجموع	٢٤	٪١٠٠

جدول رقم (٢)
التوزيع حسب التكاليف الاستثمارية

بالمليون جم

التكاليف الاستثمارية	العدد	النسبة
١ ـ ٣	٧	٢٩,٢
٣ ـ ٦	٧	٢٩,٢
٦ ـ ٩	٢	٨,٣
٩ ـ ١٢	١	٤,٢
١٢ مليون فاكثر	٧	٢٩,٢
المجموع	٢٤	٪١٠٠

* بيانات جميع الجداول مصدرها الإدارة المركزية للإحصاء ، الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة .

جدول رقم (٣)
التوزيع حسب الشكل القانونى

الشكل القانونى	العدد	النسبة
شركات مساهمة	١٥	٦٢,٥
توصية بسيطة	٧	٢٩,٢
مسئولية محدودة	١	٤,١
مشروع فردى	١	٤,١
المجموع	٢٤	٪١٠٠

جدول رقم (٤)
التوزيع حسب عدد العاملين

عدد العاملين	العدد	النسبة
أقل من ٥٠	٤	١٦,٧
٥٠ ـ ١٠٠	٦	٢٥
١٠٠ ـ ١٥٠	٥	٢٠,٨
١٥٠ ـ ٢٠٠	١	٤,٢
٢٠٠ ـ ٢٥٠	١	٤,٢
٢٥٠ ـ ٣٠٠	٢	٨,٣
٣٠٠ فأكثر	٥	٢٠,٨
المجموع	٢٤	١٠٠

جدول رقم (٥) علاقة الشكل القانونى بالتكاليف الاستثمارية

الشكل القانونى / التكاليف الاستثمارية	مساهمة		توصية		مسئولية محدودة		فردى		المجموع	
	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة
١ ـ ٣	٣	١٢,٥	٣	١٢,٥	١	٤,٢			٧	٢٩,٢
٣ ـ ٦	٤	١٦,٧	٣	١٢,٥					٧	٢٩,٢
٦ ـ ٩	١	٤,٢					١	٤,٢	٢	٨,٣
٩ ـ ١٢			١	٤,٢					١	٤,٢
١٢ مليون فاكثر	٧	٢٥							٧	٢٥
المجموع	١٥	٪٦٢,٥	٧	٪٢٩,٢	١	٪٤,٢	١	٪٤,٢	٢٤	٪١٠٠

جدول رقم (٦)
علاقة التكاليف الاستثمارية بعدد العاملين

التكاليف بالمليون جم

التكاليف / عدد العاملين	١ - ٣	٣ - ٦	٦ - ٩	٩ - ١٢	١٢ -	المجموع: عدد	المجموع: نسبة
أقل من ٥٠	٢	٢				٤	١٦,٧
٥٠ - ١٠٠	٤	١	١			٦	٢٥
١٠٠ - ١٥٠	١	٣			١	٥	٢٠,٨
١٥٠ - ٢٠٠					١	١	٤,٢
٢٠٠ - ٢٥٠					١	١	٤,٢
٢٥٠ - ٣٠٠		١			١	٢	٨,٣
٣٠٠ فرد فأكثر			١	١	٣	٥	٢٠,٨
المجموع	٧	٧	٢	١	٧	٢٤	٪١٠٠

سابعا : فروض البحث :

عرف « مارتن بل » المفهوم الحديث للتسويق ، وعرض عفيفى لهذا المفهوم « عفيفى ١٩٠٩ » على أنه « العمل الإدارى الخاص بالتخطيط الاستراتيجى لجهود المشروع وتوجيهها والرقابة على استخدامها فى برامج تستهدف تحقيق الربح للمنشأة وإشباع حاجات المستهلكين ، ذلك العمل الذى يتضمن توحيد كل انشطة المشروع فى نظام عمل موحد .

ويتضمن المفهوم الحديث للتسويق عناصر عديدة لعل اهمها

١ ـ ضرورة التنظيم الجيد الذى يحقق الرقابة على انشطة المنظمة وارتباطها بدعم المركز الربحى لها .

٢ ـ إدراك الإدارة لتأثير القرارات التى يتخذها قسم معين على الأقسام الأخرى فى المنظمة وعلى التوازن الإجمالى لنظامها مع النظم الأخرى المحيطة بها .

٣ ـ ضرورة بذل جهد مستمر فى تحديد اهداف المنظمة وأهداف كل وحدة إدارية فيها ، وضرورة أن تكون هذه الأهداف مترابطة ومقبولة .

٤ ـ تقدير وتفهم المركز الاستراتيجى للمستهلك ودوره فى استقرار ونمو المنظمة .

٥ ـ اهتمام الإدارة بابتكار المنتجات التى يتم تصميمها بهدف الإسهام فى حل مشكلات شرائية مختارة لدى المستهلكين .

٦ ـ اهتمام الإدارة بآثار تقديم المنتجات الجديدة على المركز الربحى للمنظمة فى الحاضر والمستقبل ، وإدراكها للنتائج الإيجابية التى تترتب على التخطيط العلمى للمنتجات الجديدة من جهة نمو الأرباح وضمان استقرارها .

٧ ـ التقدير العام لدور وأهمية بحوث التسويق .

ويقتضى تطبيق المفهوم الحديث للتسويق توافر متطلبين أساسيين هما :

ـ أن يكون التسويق هو الموجه الأساسى لفلسفة المشروع .

ـ أن يصمم الهيكل التنظيمى للمنظمة بما يتفق وهذا المفهوم .

وفى إطار هذا المفهوم وتلك الفلسفة جرت الدراسة الاستكشافية للمنظمات موضع البحث ، حيث تبين فى هذه الدراسة مواجهة هذه المنظمات للعديد من المشكلات . وفى ضوء هذه المعطيات يقوم هذا البحث على اختبار مدى صحة الفروض التالية :

الفرض الأول : يرجع غياب الفكر التسويقى فى المنظمات ـ موضع البحث ـ إلى خلو التنظيم الإدارى من وحدة إدارية مختصة بالتسويق .

الفرض الثانى : أدى عدم وجود أهداف وخطط تسويقية ، إلى استخدام المنظمات ـ موضع البحث ـ لمزيج تسويقى مبتور وغير مخطط ، مما أبرز آثارا سلبية عديدة .

الفرض الثالث : أدى غياب نظم

وظيفة التسويق فى المنظمات الصحية الاستثمارية

المعلومات التسويقية فى المنظمات ـ موضع البحث ـ إلى تقديمها لمنتجات نمطية ، مما ترتب عليه ارتفاع حدة المنافسة بينها .

الفرض الرابع : يرجع ارتفاع أسعار الخدمات العلاجية ، إلى عدم اعتماد التسعير على استراتيجية تسعير سليمة .

الفرض الخامس : لا تستخدم المنظمات ـ موضع البحث ـ مزيجا ترويجيا سليما ، مما ترتب عليه استخدام بعض أدوات الترويج دون الأخرى .

ثامنا : منهج البحث :

اعتمد الباحث على المنهجين التاليين :

الأول : المقابلات المتعمقة مع بعض السادة المديرين فى المنظمات الصحية موضع البحث .

الثانى : توجيه قائمة استقصاء إلى عينة من مجتمع البحث .

(أ) مجتمع البحث :

عرضنا فى الجداول من « ١ » إلى « ٦ » بيانات المنظمات الصحية الاستثمارية فى مدينة القاهرة الكبرى ، والتى تبلغ التكلفة الاستثمارية لأى منها مليون جم فأكثر ، وباشرت العمل ثلاث سنوات فأكثر ، وقد بلغ عدد هذه المنظمات ـ كما أسلفنا ـ عشرين مستشفى إلى جانب أربعة مراكز متخصصة فى التخصصات التالية : العلاج الطبيعى ، القلب ، الأشعة ، والتحاليل الطبية .

(ب) عينة البحث :

نظرا لصغر حجم المجتمع فقد تكونت عينة البحث من ٥٠٪ من المستشفيات و ٥٠٪ من المراكز الأخرى المتخصصة .

وقد اختيرت المفردات فى العينة بطريقة عشوائية ، وقد حسبت الفروق بين كل من المجتمع والعينة بالنسبة لعوامل : الموقع ، الشكل القانونى ، عدد العاملين ، التكلفة الاستثمارية ، ووجد أن هذه الفروق غير معنوية عند مستوى ثقة ٩٥٪ .

ويبين ملحق هذا البحث المفردات التى شملتها العينة ، وقد وجه الاستقصاء إلى رئيس مجلس إدارة المنظمة أو مديرها العام كوحدة للمعاينة .

الفصل الثانى

نتائج البحث

أولا : المكانة التنظيمية للتسويق :

(أ) نتائج الدراسة الميدانية :

أوضحت الإجابات عن السؤالين الأول والثانى ما يلى :

ـ لا توجد بالمنظمات موضع البحث وحدة إدارية تحت مسمى إدارة التسويق ، إلا فى مستشفى السلام الدولى بالمعادى . وتحت مسمى إدارة المبيعات والتسويق فى مركز القاهرة للأشعة . وقد بينت الإجابات أن إدارة المبيعات والتسويق فى المنظمة الأخيرة تختص بوظائف هى : تحليل السوق ، الدعاية والإعلام ، العلاقات العامة ، التعاقد مع الجهات الأخرى●.

ـ ترفع إدارة التسويق فى مستشفى السلام الدولى تقاريرها إلى رئيس مجلس الإدارة ، ومدير الإدارة عضو فى مجلس الإدارة . أما فى مركز القاهرة للأشعة فإن مدير إدارة المبيعات والتسويق يرفع تقاريره إلى مدير المركز « ومالكه » .

ـ تمارس بعض وظائف التسويق فى بعض المنظمات دون وجود إدارة مختصة أو فرد مسئول عن التسويق . وتنحصر هذه الوظائف فى إجراء التعاقدات مع الجهات التى ترغب فى التعاقد مع المستشفى ، وكذلك الإعلان عن بعض خدمات المستشفى أو زيارة كبار الأطباء لها . ويختص بممارسة هذه الوظائف .

ـ مدير عام المستشفى « فى مستشفى النزهة الدولى » .

ـ مدير الشئون الإدارية « مستشفى ابن سيناء ومستشفى مصر الدولى » .

ـ مساعد مدير الشئون الإدارية « فى مستشفى المقاولون العرب » .

ـ أنشأت مستشفى مركز الحياة الطبى إدارة للتسويق إلا أنها قد ألغتها بعد ذلك بدعوة عدم جدواها .

ـ يمارس قسم العلاقات العامة فى مستشفى الفيروز بعض وظائف التسويق ، والتى تتمثل أساسا فى استقبال كبار العملاء أو مندوبيهم وإعداد الكتالوجات وتلقى شكاوى المرضى وإعداد الإعلانات . ويبلغ عدد العاملين فى هذا القسم ثلاثة أفراد موزعين على ورديات العمل .

ـ لا تمارس أى من وظائف التسويق فى المنظمات الآتية :

- مستشفى القاهرة التخصصى .
- مستشفى السلام بالمهندسين .
- مستشفى الدكتور شاكر .
- مركز القلب بهليوبوليس .

وقد أوضحت الإجابات على السؤال التاسع عشر ، إن المسئولين فى سبع من منظمات البحث (٥٨,٣٪) يرون أن تطبيق مفاهيم التسويق واستخدام أدواته يمكن أن يطور العمل فى المستشفيات . وأوضح المسئولين فى المنظمات الخمس الأخرى أنهم لا يرون ذلك .

وقد بينت الإجابة على السؤال رقم « ٢٠ » أن منظمتين فقط « ١٦,٧٪ » قد حصل بعض العاملين فيها على دورات

● رفض السيد رزق عمر بهاء الدين مدير إدارة التسويق فى مستشفى السلام الدولى تزويد الباحث باختصاصات إدارة التسويق فى المستشفى .

تدريب فى مجال الإدارة بصفة عامة أو التسويق بصفة خاصة .

كما بينت الإجابة على السؤال « ٢١ » إن منظمة واحدة فقط هى مستشفى المركز الطبى للمقاولون العرب ، هى التى تعاملت مع جهة متخصصة فى تطوير إدارة المستشفيات وهى شركة A.M.G الانجليزية .

(ب) رأى الباحث :

تعكس النتائج السابقة غياب مفهوم التسويق عن فكر القائمين على إدارة المنظمات الاستثمارية موضع البحث أو عدم وضوح هذا المفهوم . ويؤكد ما سبق خلو معظم المنظمات من وجود وحدة إدارية أو فرد مسئول عن وظائف التسويق ، سواء كانت هذه الوحدة تحت مسمى التسويق أو غيره من المسميات .

ويؤكد ما سبق صحة الفرض الأول والذى نصه « يرجع غياب الفكر التسويقى فى المنظمات ـ موضع البحث ـ إلى خلو التنظيم الإدارى من وحدة إدارية مختصة بالتسويق » .

إن خلو التنظيم الإدارى من هذه الوحدة ، إلى الدرجة التى يصل فيها الأمر إلى عدم ممارسة وظائف التسويق على الإطلاق ، أو ممارسة بعضها بواسطة أحد العاملين كعمل إضافى يمارسه فى زحمة الأعمال الأخرى ، يوجد بالتأكيد خللا خطيرا فى ممارسة وظائف المشروع ، وعدم توازن بين هذه الوظائف . كذلك يجعل هذا الأمر ممارسة وظائف التسويق تأتى عرضا وبالصدفة وعند وجود حاجة واضحة ومفهومه لهذه الممارسة .

لقد حدد « كاوفمان » Kaufman (1987 الهدف الرئيسى لوظيفة التسويق فى منظمات الرعاية الصحية ، بأنه تعظيم إمكانيات إفادة المستهلك بما يقدم له ، عن طريق تصميم المنتج / الخدمة من خلال عمل مخطط وتقييم مستمر . وقرر « كاوفمان » أن التسويق يتضمن خطوات أربع كل منها ضرورى لوجود برنامج تسويقى ناجح . وهذه الخطوات الأربع هى :

ـ تحديد الاحتياجات الحالية والمستقبلية .

ـ تقييم قدرة المستشفى على مواجهة الطلب على خدماتها ، وتحديد المنفعة التى تحصل عليها المستشفى إذا ما تحقق ذلك .

ـ التطوير المستمر للبرامج لمواجهة التغيير فى احتياجات المستهلك .

ـ إقناع المستهلك بالانتفاع بالمنتج / الخدمة .

ويتطلب أداء الأنشطة التى أشار إليها « كاوفمان » وجود وحدة إدارية ذات اختصاصات واضحة ومحددة وإلا فإن هذه الأنشطة لن تجد ـ بطبيعة الحال ـ من يمارسها على الوجه المنشود .

ويرى « كاوفمان » أيضا أن النشاط التسويقى فى المستشفيات ـ الأمريكية ـ ينحصر حاليا فى الخطوة الأخيرة المتمثلة فى إقناع المستهلك ، وإن هذا ليس تسويقا ، وإنما هو علاقات عامة وإعلان . كما يرى أن المحتوى الحرج للنشاط التسويقى يتضمن ضرورة إحداث التغيير للتلاؤم مع احتياجات المستهلك ، وبغير ذلك فإن أى نشاط يكون حظه من النجاح محدودا .

فإذا كانت إقالة المستشفيات من عثرتها تحتاج إلى ممارسة وظائف التسويق كاملة ، فإن الأمر يتطلب بغير شك ، وجود الوحدة الإدارية التى تمارس هذه الوظائف ، وأن تكون اختصاصاتها وعلاقاتها واضحة محددة .

وبناء على ما سبق يوصى الباحث بما يلى :

التوصية الأولى :

ضرورة إعادة النظر فى التنظيم الإدارى للمنظمات الصحية ـ موضع البحث ـ بحيث يتضمن هذا التنظيم وحدة إدارية تختص بممارسة وظائف التسويق ، على أن يرأس هذه الوحدة من سبق له دراسة الإدارة بصفة عامة والتسويق بصفة خاصة ، وأن تكون هذه الوحدة ضمن وحدات الإدارة العليا فى المنظمة ، وأن تمارس أساسا الاختصاصات التالية :

ـ تحديد الأهداف التسويقية بالمشاركة مع الإدارة العليا وفى ضوء التحليل الدقيق لشرائح السوق وحاجات المستهلك وإمكانات المنظمة .

ـ إجراء بحوث التسويق .

ـ وضع الاستراتيجيات التسويقية بالمشاركة مع الإدارة العليا ، ووضع وتنفيذ الخطط والسياسات والبرامج التسويقية فى ضوء هذه الاستراتيجيات .

ـ تشغيل نظام متكامل للمعلومات التسويقية .

ـ التقييم المستمر للسياسات والخطط والبرامج التسويقية .

ثانيا : التخطيط التسويقى :

(أ) الدراسة الميدانية :

أوضحت الإجابات على السؤالين الثالث والرابع ، إن المنظمات موضع البحث لا تأخذ عادة بأسلوب التخطيط . وعلى الرغم من أن السؤال الثالث دار حول وجود خطة سنوية تحدد الأهداف التسويقية ، وليس حول خطة طويلة الأجل فإن سبع منظمات (٥٨,٣٪) قد أجابت بأنه ليس لديها مثل هذه الخطة . بل إن أحد المجيبين قد استنكر السؤال ذاته موضحا أنه لا توجد فى مهنة الطب أو فى عمل المستشفيات أهدافا تسويقية .

وقد أوضحت منظمتان « مركز القاهرة للأشعة ، ومستشفى السلام الدولى » أن لديهما خطة سنوية يضعها المدير العام . وأوضحت مستشفى القاهرة التخصصى أن لديها خطة سنوية تضعها لجنة خاصة أن التخطيط يتم عن طريق الموازنة التخطيطية وأن المسئول عن التسويق لا يشترك فى وضع هذه الخطة ، كما أنها لا تتضمن التنسيق بين الأنشطة التسويقية المختلفة . ومن هذا يتضح أنها مجرد خطة مالية بحتة . وقد بينت مستشفى ابن سينا أن لديها خطة سنوية تضعها لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة وأن المسئول عن التسويق فى المستشفى



وظيفة التسويق فى المنظمات الصحيــة الاستثماريــــة

يشترك فى وضع هذه الخطة ، وأنها تتضمن التنسيق بين الأنشطة التسويقية المختلفة .

(ب) رأى الباحث :

تؤكد الدراسة الميدانية أن التخطيط فى المنظمات موضع البحث ، حتى وإن وجد بشقه المالى فإنه شبه غائب بشقه الإدارى بصفة عامة والتسويقى بصفة خاصة . ويعنى ما سبق أن هذه المنظمات ليس لديها أهداف تسويقية تحدد فى ضوئها وفى ضوء السياسات التسويقية المزيج التسويقى المناسب ، مما يؤدى بالضرورة إلى استخدام مزيج تسويقى عشوائى أو غير مخطط ، ومما لا شك فيه أن استخدام التسويق غير المخطط له ، آثاره السلبية العديدة .

ويؤكد ما سبق صحة الفرض الثانى ونصه « أدى عدم وجود أهداف تسويقية ، إلى استخدام المنظمات ـ موضع البحث ـ لمزيج تسويقى مبتور وغير مخطط ، مما أبرز آثارا سلبية عديدة » .

وبناء على ما سبق يوصى الباحث بما يلى :

التوصية الثانية : ضرورة الاهتمام بالتخطيط بصفة عامة والتخطيط التسويقى بصفة خاصة .

ويتضمن التخطيط التسويقى تحديد الأهداف التسويقية ، ومن ثم تحديد الفرص التسويقية ووضع الاستراتيجيات والخطط ، على أن يتبع ذلك التنفيذ الفعلى والرقابة . وتتضمن الخطة إطار العمل والأهداف والأنشطة ، فهى تحدد الأهداف المرجوة والموارد المطلوبة وتحدد الأنشطة الواجب تنفيذها وتوزع المسئوليات وتحدد التوقيتات وأسلوب المتابعة .

ثالثا : الهدف التسويقى واستراتيجية المنتجات

(أ) الدراسة الميدانية :

أوضحت الإجابات على السؤال الخامس أن أحد عشر منظمة (٩١,٧٪) تقوم بتحديد نوعيات الخدمات العلاجية بناء على تصور المسئولين فيها لإمكانات المستشفى . وأوضحت إحدى المنظمات المشار إليها (مركز الحياة الطبى) أنها تأخذ أيضا فى الاعتبار تأثير التخصص المختار على الربحية . كما أشارت منظمة وحيدة (مستشفى الفيروز) أن اختيارها للخدمات العلاجية يقوم على أساس امتلاكها لأكبر الإمكانات الطبية المتاحة على مستوى الجمهورية .

ومما سبق يتضح أن أى من المنظمات لا تأخذ فى الاعتبار أى من العوامل الأخرى التى ذكرها الاستقصاء وفى مقدمتها دراسة السوق والمستهلك .

وفى الإجابة عن السؤال السادس ، تبين أن جميع المنظمات بلا استثناء لا تجرى أى دراسات للأمراض الأكثر شيوعا أو تحليلا لاتجاهات طلب المرضى على أنواع الخدمات العلاجية المختلفة .

كذلك أوضحت الإجابات على السؤال الثامن أن ست منظمات (٥٠٪) لا تقوم بأى دراسات دورية للخدمات التى تقدمها المستشفى لبحث إدخال الخدمات الجديدة أو تطوير الخدمات الحالية . وأوضحت المنظمات التى بينت أنها تجرى مثل هذه الدراسات ، أن الجهة التى تولت إجراء الدراسة هى : لجنة من الاستشارين العاملين بالمستشفى بالاشتراك مع الجهاز الإدارى « مستشفى ابن سينا » ، مجلس إدارة المستشفى (مستشفى السلام بالمهندسين ، الفيروز) ، المجلس الطبى مع رؤساء القطاعات كل فى مجال تخصصه (مستشفى مصر الدولى) ، مدير المستشفى (مستشفى الدكتور شاكر) ، مكتب استشارى ـ أبو سعد وشركاه ـ (مركز القاهرة للأشعة) . وقد بينت هذه المنظمات أن الدراسة تجرى دوريا بصفة غير منتظمة ، فيما عدا مركز القاهرة للأشعة الذى أوضح أن الدراسة المشار قد اجريت ثلاث مرات .

أما بالنسبة لامتلاك المنظمة نظاما للمعلومات يشتمل على تفاصيل وتحليل العوامل التى أوضحها الاستقصاء والتى تضمنها السؤال السابع ، فقد أوضحت تسع منظمات (٧٥٪) أنه لا يوجد لديها مثل هذا النظام . وأوضحت مستشفى السلام بالمهندسين أن لديها نظاما جزئيا للمعلومات وشاركها فى ذلك مركز الحياة الطبى . وأوضح مستشفى ابن سينا أنها تقوم حاليا باستحداث هذا النظام لديها .

(ب) رأى الباحث :

توضح الإجابات السابق الإشارة إليها ومناقشات الباحث عدم وجود هدف تسويقى واضح لدى المنظمات الصحية الاستثمارية ، فتحديدها للخدمات العلاجية التى تقدمها ، يقوم على تصور المسئولين فيها لإمكانات المستشفى . والواقع أن هناك عنصرا أساسيا مؤثرا هو خبرات وتخصصات الشركاء فى ملكية المستشفى .

ومن الغريب أن أكبر المنظمات الصحية الاستثمارية تتفق مع أصغرها فى غياب الهدف التسويقى وأسلوب تحديد الخدمات العلاجية ، حيث تتفق إجابة المسئولين فى مستشفى السلام الدولى وهو ما يطلق عليه مدينة الطب ، ومستشفى المركز الطبى للمقاولون العرب وهى من أضخم هذه المنظمات ، مع غيرها من المنظمات الاستثمارية ، بل إن مركز القاهرة للأشعة وهو الوحيد الذى نجد ضمن تنظيمه الإدارى إدارة تسمى إدارة

المبيعات والتسويق لا يقوم هو أيضا بدراسة للأمراض الأكثر شيوعا ، كذلك تبين أن المنظمات تقدم معظم أنواع الخدمات العلاجية الممكن تقديمها دون بروز عنصر تخصصي واضح . وقد أدى ذلك إلى عدم تمتع المنظمة بميزة نسبية في تخصصات معينة ، وعدم تمتع أي منها بسمعة خاصة ، وأصبحت كل المنظمات الصحية ذات صورة نمطية حتى مع إطلاق بعضها على نفسه مسمى المستشفى التخصصي .

وإذا كان ٥٠٪ من المنظمات موضع البحث قد أوضح أنه يقوم بدراسة دورية لخدماته بقصد إدخال خدمات جديدة أو تطوير الخدمات الحالية ، فإن مناقشات الباحث توضح أن ما يجرى فعلا هو في الغالب ليس دراسات بالمعنى المعروف وإنما مجرد مناقشات حول الموضوع . بل إن إحدى المنظمات « مستشفى مصر الدولى » قد استنكرت توجيه هذا السؤال بدعوى أنه « كمستشفى خاص هذه الدراسات ليست ذات فائدة ، ولا يمكن أن تكون معيارا لما يمكن أن يكون عليه العمل في المستشفى مستقبلا » .

وإذا كانت إجابات المستقصين على السؤال السابع قد أوضحت عدم وجود نظام للمعلومات في معظم المنظمات ، فإن هذا يؤكد - مرة أخرى - عدم وجود مثل هذه الدراسات بالمعنى المفهوم للدراسة . كما أن المنظمات التى أفادت بأنها تجرى دراسات قد أوضح معظمها أن مجلس الإدارة أو رؤساء الإدارات بالمنظمة هو الذى يتولى ذلك .

ويوضح كل ما سبق عدم وجود استراتيجية للمنتجات في المنظمات موضع البحث ، فالأمر لا يعدو مجرد تقليد الآخرين في حدود الإمكانات المتاحة وخبرات وتخصصات الشركاء في ملكية المنظمة ، وغياب استراتيجية المنتجات يعنى عدم تحديد الهدف التسويقى الذى يتطلب تحديده تجزئة السوق والتى تتطلب بدورها معلومات تفصيلية عن الأفراد والأمراض . إن وجود نظام متكامل للمعلومات يحقق مزايا عديدة أحدها تحديد الهدف التسويقى وأسلوب التعامل معه ، مما يحقق للمنظمة ميزة نسبية ويدعم مركزها التسويقى وينعكس على مركزها الربحى .

ومما سبق يتبين صحة الفرض الثالث ونصه « أدى غياب نظم المعلومات التسويقية في المنظمات - موضع البحث - إلى تقديمها لمنتجات نمطية ، مما ترتب عليه ارتفاع حدة المنافسة بينها » .

وبناء على ما سبق يوصى الباحث بما يلى :

التوصية الثالثة : ضرورة الاهتمام بوجود نظام للمعلومات داخل المنظمة . ويتضمن هذا النظام معلومات أساسية تفصيلية عن السكان - وخاصة في منطقة عمل المنظمة - من حيث السن والجنس ومستوى الدخل والتعليم ومعدلات النمو ونوعيات الأمراض . كما يشمل معلومات عن أعداد وتخصصات الأطباء ومستوى أجورهم وكذلك الأمر بالنسبة للفنيين وهيئة التمريض . كذلك يتضمن النظام معلومات عن المترددين على المنظمة وعن شكاواهم ومقترحاتهم ، والهيئات والشركات والمنظمات المختلفة الموجودة في منطقة عمل المستشفى ، وغير ذلك من المعلومات التى تمكن من تجزئة السوق وتحديد الهدف التسويقى للمنظمة ، ووضع سياسة المنتج / الخدمة وتطويرها باستمرار .

رابعا : استراتيجية التسعير :

(أ) الدراسة الميدانية :

أوضحت الإجابة على السؤال العاشر أن معظم المنظمات لا تعتمد في تحديدها لأسعار خدماتها على دراسة السوق ، فثلث المنظمات فقط تهتم بالتعرف على الأسعار السائدة لنفس الخدمات في المنظمات المماثلة . كذلك أوضحت الإجابات أن حجم المنظمة لا يعكس زيادة سعرية ، وأن بعض المنظمات الكبيرة « المقاولون العرب ، والقاهرة التخصصى » تحدد أسعارها بنسبة أقل من الأسعار السائدة للخدمة العلاجية المماثلة في غيرها من المنظمات . أما مستشفى السلام الدولى بالمعادى فيحدد أسعاره بناء على التكاليف مضافا إليها نسبة للأرباح .

وأوضحت الإجابات على السؤال الحادى عشر أن جميع المنظمات لديها قائمة أسعار معلنة للكشف في العيادات الخارجية وأن المستوى العلمى للطبيب يحدد أسعار الكشف . وأوضحت ثمانى منظمات أنها تتبع أسلوب تقسيم العمليات إلى عمليات كبيرة ومتوسطة وبسيطة وتحدد مدى للسعر في كل حالة ، ويتوقف ذلك على مستوى الطبيب القائم بالعملية . وأوضحت ثلاث منظمات (٢٥٪) أنها تحدد أجرا مقطوعا للعمليات النمطية (كاستئصال اللوز) أيا كان مستوى الطبيب القائم بالعملية . وعلى الرغم من أن جميع المنظمات قد افادت أنها لا تأخذ في الحسبان قدرة المريض على الدفع ، فقد بينت أربعا منها أنها كثيرا ما تتنازل عن جزء من تكاليف العملية الجراحية إذا ما تبين لها أن ظروف المريض لا تمكنه من تحمل كامل التكاليف .

وبينت مناقشات الباحث أنه يجب الفصل بين أجر الطبيب المعالج وبين التكاليف الأخرى . فأجر الطبيب المعالج يتوقف على ما إذا كان من داخل المستشفى أو من خارجها ، كما يتوقف على مستواه العلمى ، كذلك فإن أجر طبيب التخدير في العمليات الجراحية ، جرى العرف أن يكون بنسبة من أجر الطبيب الجراح . أما التكاليف الأخرى فتتوقف على المستوى الفندقى الذى اختاره المريض ، وأن جميع المستشفيات بها على الأقل درجتان ، ويوجد بأربع من المنظمات موضع البحث ثلاث درجات للفندقة العلاجية .

وقد أوضحت الإجابات على السؤال الثانى عشر أن جميع المنظمات قد أعادت

وظيفة التسويق فى المنظمات الصحية الاستثمارية

النظر فى اسعار العلاج بها خلال السنوات الأخيرة عدة مرات . وبينت أنه فى معظم المنظمات (عشر منظمات ٨٣,٣٪) تجرى إعادة النظر فى الأسعار وفق الأحوال وليس فى مواعيد دورية منظمة وأن إعادة النظر تتم أساسا بناء على اقتراح احد أعضاء مجلس الإدارة أو رئيس المجلس .

وقد أوضحت مناقشات الباحث أن بعض المنظمات قد أعادت النظر فى أسعار العلاج بها بقصد تخفيضها لزيادة الإقبال على المنظمة نظرا لأن نسبة الإشغال فى بعضها لم تتجاوز ٣٠٪ ، وأن إحدى المنظمات قد خفضت أسعارها بعد ما نشر فى الصحف عن أسعارها « الاستفزازية » كما أن معظم المنظمات تمنح تخفيضا على اسعار التعاقدات .

(ب) راى الباحث :

أصبح السؤال حول مستوى الأسعار فى المنظمات الصحية الاستثمارية قضية عامة . فقد وفرت هذه المنظمات فرصا للعلاج لم تكن تتوافر فى مصر من قبل بما قلل الحاجة للسفر للخارج بقصد العلاج . واستعانت بعض هذه المنظمات بأحدث تكنولوجيا فى مجال العلاج وهى تكنولوجيا مكلفة ، فقد بلغت تكلفة جهاز الكشف بالأشعة المقطعية بإحدى المراكز أكثر من ثلاثة ملايين من الجنيهات . وقد أدى ارتفاع التكاليف ـ بطبيعة الحال ـ إلى ارتفاع أسعار الخدمات العلاجية . لكن مناقشات الباحث قد أوضحت أن تكلفة علاج المريض قد ارتفعت ليس فقط بسبب ارتفاع تكلفة الأجهزة ولكن أيضا لأن نسبة الأشغال فى المنظمة لا تحقق استغلالا كاملا لطاقتها الإنتاجية ، ومن ثم توزع التكاليف الثابتة على المترددين على المنظمة فيرتفع نصيب كل منهم إلى الحد الذى يجعل تكاليف العلاج من وجهة نظر الكثيرين توصف بالاستفزازية . وقد حاول الباحث التعرف على نسب الربحية التى تحققها المنظمات فوجد أنها لم تتجاوز فى المنظمات التى عرف حقيقة أرباحها (خمس منظمات) ١٦٪ . بل إن منظمتين كبيرتين تحققان خسائر كبيرة وأن إحداها قد أشهر إفلاسها وفاء لديونها . كما أن منظمة أخرى كانت قد قررت إغلاق أبوابها إلا أن تعاقدها مع فندق كبير يعمل فيه عدد كبير من الأفراد قد مكنها من الاستمرار .

كذلك فإن دخول إحدى شركات توظيف الأموال الكبرى ـ التى تمكنت من توفيق أوضاعها ـ كشريك قد أنقذ إحدى المستشفيات التخصصية الكبرى فى منطقة مصر الجديدة من الخروج من السوق .

كذلك تواجه المنظمات الاستثمارية منافسة حادة من مستشفيات التأمين الصحى ومن المستشفيات الخاصة بل والحكومية أيضا والتى تطورت أوضاعها فى الفترة الأخيرة تطورا كبيرا ، كما شاهدت هذه الفترة إنشاء مستشفيات حكومية كبيرة مثل مستشفى ناصر وتطوير العمل فى مستشفى قصر العينى .

الأمر إذاً يستلزم أن تطور المنظمات الاستثمارية استراتيجيات تسعير تعتمد على دراسة دقيقة للسوق وما يشتمل عليه من منافسين ، ولاتجاهات هذا السوق ، وأن تعيد هذه المنظمات النظر فى تكاليفها بصفة عامة وفى تكاليفها المتغيرة بصفة خاصة . وأن تركز أيضا على التعاقد مع الهيئات الكبرى كالبنوك والشركات الاستثمارية والهيئات الأجنبية وأن تضع خططها لجذب السياحة العلاجية من المنطقة العربية .

ومما سبق يتبين صحة الفرض الرابع ونصه « يرجع ارتفاع أسعار الخدمات العلاجية ، إلى عدم اعتماد التسعير على استراتيجية تسعير سليمة » .

وبناء على ما سبق يوصى الباحث بما يلى :

التوصية الرابعة : ضرورة قيام المنظمة الصحية الاستثمارية بوضع استراتيجية للتسعير ، تقوم على دراسة دقيقة للسوق بما يحتويه من منظمات منافسة وللمستهلكين ، وأن تعيد النظر فى تكاليفها الثابتة والمتغيرة بهدف ترشيدها ، وأن تركز على إجراء التعاقدات مع المنظمات الكبيرة وجذب السياحة العلاجية . ويؤدى تنفيذ هذه الاستراتيجية إلى وجود أسس واضحة للتسعير وترشيد التكاليف بما ينتهى إلى تعظيم إيراداتها ودعم مركز الربحية فيها .

خامسا : استراتيجية الترويج :

(١) الدراسة الميدانية :

اوضحت الإجابات على السؤالين ١٣ ، ١٤ أن معظم المنظمات « عشر منظمات ٨٣,٣٪ » تلجأ إلى نشر الإعلانات ، وأن مضمون الإعلان تمثل فيما يلى :

- الإعلان عن خدمات الطوارىء (ثمانى منظمات ٦٧٪) .
- انضمام أطباء جدد للهيئة الطبية (ست منظمات ٥٠٪) .
- الخدمات المميزة فى المستشفى كمركز علاج السموم أو علاج الحروق . (ست منظمات ٥٠٪) .
- زيارات كبار الأطباء (ست منظمات ٥٠٪) .
- بدء ممارسة خدمات علاجية جديدة (أربع منظمات ٣٣,٧٪) .
- انواع الخدمات العلاجية المختلفة (منظمتان ١٦,٧٪) .
- نشاط ثقافى (منظمتان ١٦,٧٪) .

ـ عطاءات ، توريد ، سجل موردين (إحدى عشر ٩١,٧٪) .
ـ انشطة إعلانية أخرى (منظمة واحدة ٨,٣٪) .

وبينت الإجابات على السؤال الخامس عشر أن ميزانية ثمانى منظمات (٦٧٪) تتضمن بنداً للإعلانات ، إلا أن هذا البند موجه أساسا للإعلان عن القيد فى سجل الموردين أو العطاءات ، وأن الإعلانات الأخرى تتم فى حالة اللجوء إليها خصما من ميزانية الشئون الإدارية .

واوضحت الإجابات على السؤال السادس عشر أن جميع المنظمات ليس لديها أساس واضح لتحديد ميزانية الإعلان ، حيث إن الإعلان يجرى بشكل عرضى وعند الحاجة أى أنه غير مقرر سلفا ومن ثم لا تقدر له ميزانية .

وبينت الإجابات على السؤال السابع عشر أن ترتيب أهمية وسائل الإعلان من وجهة نظر المجيبين هى :
ـ الصحف (اثنا عشر منظمة ١٠٠٪) .
ـ الاتصال الشخصى (سبع منظمات ٥٨,٣٪) .
ـ البريد (ست منظمات ٥٠٪) .
ـ المجلات (ثلاث منظمات ٢٥٪) .
ـ الإذاعة ، التليفزيون ، الملصقات صفر .

وقد رأى المجيبون فى إجابتهم عن السؤال الثامن عشر ، أن الصورة الذهنية Image للمستشفى لدى الجمهور تحددها العوامل التالية :
ـ أسماء الهيئة الطبية (١٢ منظمة ١٠٠٪) .
ـ حجم المستشفى (سبع منظمات ٥٨,٣٪)
ـ موقع المستشفى (سبع منظمات ٥٨,٣٪) .
ـ مستوى تجهيز المستشفى (ست منظمات ٥٠٪) .
ـ مساهمة المستشفى فى خدمة المجتمع (منظمة واحدة ٨,٣٪) .

(ب) رأى الباحث :

على الرغم من أن الإعلان يكاد يكون هو اداة الترويج الوحيدة المستخدمة ، فإن إجابات المستقصين توضح أن مفهوم الإعلان لدى المنظمات موضع البحث هو مفهوم قاصر . وقد تبين للباحث ان هذا النشاط يكاد يمارس على استحياء ، وقد بين احد المسئولين أن الإعلان عن المستشفى يقلل من قدره لدى الجمهور . وقد تحفظ البعض على الإعلان عن خدمات المستشفى على أساس أن النقابة تمنع الإعلان ، إلا انه قد تبين للباحث أن النقابة لا تمنع بحال من الأحوال الإعلان عن خدمات المستشفى وانها لم تتدخل إلا بتنظيم الإعلان عن الأطباء كأفراد .

ومن الواضح أن إدارة المنظمات الصحية الاستثمارية تستنكف بصفة عامة استخدام أدوات الترويج وانشطته سواء ما تمثل منها فى الإعلان أو العلاقات العامة وأنه من النادر أن تلجأ إحدى المنظمات إلى أعداد كتالوجات توضح إمكانات المستشفى المادية والبشرية واسعار خدماتها ، وإن كانت أربع من منظمات البحث قد لجأت أخيرا لذلك .

والسؤال إذا كيف يتسنى إعلام العامة والخاصة بالمعلومات اللازمة عن المنظمة وخدماتها ، ما لم تكن للمنظمة استراتيجية ترويج متكاملة .

وإذا كان « كاوفمان » Kaufman 1987 قد أوضح مدى تضخم مشكلة نقص المعلومات عن المنظمات الصحية لدى المستهلك فى الولايات المتحدة ، وكيف أن معلومات المستهلك عن محلات بيع الهامبورجر فى منطقته ، أكثر من معلوماته عن المنظمات الصحية الموجودة فيها ، فإن المشكلة تطرح نفسها فى مصر أيضا ، كنتيجة طبيعية لعدم وجود استراتيجيات ترويج لدى المنظمات الصحية ، ومن ثم عدم وجود مزيج ترويجى سليم .

ومما سبق يتضح صحة الفرض الخامس ونصه « لا تستخدم المنظمات ـ موضع البحث ـ مزيجا ترويجيا سليما ، مما ترتب عليه استخدام بعض أدوات الترويج دون الأخرى .

وبناء عليه يوصى الباحث بما يلى :

التوصية الخامسة : ضرورة اهتمام المنظمة الصحية بوضع استراتيجية للترويج واستخدام مزيج ترويجى متكامل ، بهدف توفير معلومات كاملة عن إمكانات وخدمات المنظمة وتوفير رأى عام ودى تجاهها .

التوصية السادسة : ضرورة أن تدرك المنظمات الصحية الاستثمارية ، أنها منظمات تستهدف تحقيق الربح ، وأنها موجودة فى بيئة تتميز بمنافسة حادة سواء من المنظمات الصحية المماثلة لها فى الشكل القانونى أو غيرها من المنظمات ، وأن المستهلك اصبح يتمتع بإمكانات الاختيار بين عدد كبير من المنظمات التى يمكن أن تقدم له الخدمة ، وأن على المنظمة أن تساعد المستهلك فى اتخاذ قرار ملائم لها بتزويده بمعلومات كاملة عنها ، إن إدراك المنظمات للعوامل السابقة سوف يؤدى بالضرورة إلى طرح النظرة التقليدية إلى التسويق وأدواته لدى هذه المنظمات جانبا ، واقتناعها أن بقاءها فى السوق يعتمد على مدى قدرتها على تطبيق هذه المفاهيم .

سابعا : خلاصة :

إن استقراء أوضاع المنظمات الصحية الاستثمارية ـ والتى سبق عرضها ـ يؤكد أن هذه المنظمات موجهة فنيا . فهى تركز على تحسين الكفاءة الفنية بينما اهتمامها بدراسة المستهلك واحتياجاته ورغباته ودراسة السوق وما يشمله من منظمات منافسة هو اهتمام غير موجود . فوظيفة التسويق ليس لها مكان على خريطة التنظيم الإدارى ، ولا تجد مسئولا مهمته الاساسية ممارستها . ويكاد أن يكون التسويق فى هذه المنظمات وظيفة من لا وظيفة له .

وظيفة التسويق فى المنظمات الصحية الاستثمارية

إن مفهوم التسويق كما يؤكد « براون » (Brown) مفهوم واسع وشامل وذو أبعاد متعددة ويضم مكونات حددها فيما يلى :

● بحوث التسويق وتحليل السوق . وتشتمل على :

- تحليل بيانات الأطباء والمهنيين وهيئة التمريض .

- تحليل أهداف المنظمة .

- بحث حاجات ورغبات المستهلك الحالى والمستهلك المرتقب .

- دراسة نقاط الضعف والقوة فى الممارسات الحالية .

● التخطيط التسويقى . ويقوم على وضع أهداف عملية ، وتحديد القيود ومزيج المرضى Patient Mix ، والاعتبارات الديموجرافية والمنافسة ، وتنفيذ الخطة التسويقية من خلال مزيج تسويقى Marketing Mix يشتمل على : المنتج / الخدمة ، التسعير ، التوزيع ، الاتصالات ، الترويج .

● التقييم . فالتسويق حركى يحتاج إلى التفكير المستمر وصولا إلى الكفاءة . وكثيرا ما فشلت خطط تسويقية ، ليس لعيب فيها ولكن لإغفال أهمية التقييم المستمر .

ويشير « براون » إلى حقيقة لمسها الباحث وتتمثل فى الشكوك المحيطة بوظيفة التسويق ، حيث ينظر الأطباء إليه على أنه عمل يخرج عن نطاق وظيفتهم ، أو هو عمل فى مرتبة متدنية . بل إنهم ينظرون إلى التسويق بوصفه شرا لابد منه اضطرتهم إليه ظروف المنافسة .. ويفسر « براون » سبب هذه النظرة بأن الأطباء يتصورون التسويق فى حدود الأنشطة الظاهرة منه كالإعلان والبيع أو ملصقات الشوارع ، فى حين أن الأطباء منغمسون فى ممارسة التسويق تحت مسميات أخرى كالعلاقات العامة ، ومن ثم فليست المسألة هل يمارسون أو لا يمارسون التسويق ، وإنما المسألة هى هل هم يمارسونه بشكل جيد ؟ ويجيب « براون » على هذا السؤال بقوله ، إن الأطباء متطرفون فى نظرتهم للتسويق . فهم إما يبالغون فى تبسيطه أو يبالغون فى تعظيمه ، فقد دفعتهم المنافسة القوية للنظر إلى التسويق بوصفه الحل الأوحد والأعظم لمشكلاتهم ولزيادة العائد .

والنتيجة الطبيعية للفهم القاصر للتسويق ولوظائفه ، ولعدم وجود وحدة إدارية تختص بممارسة هذه الوظائف ، ولغياب استراتيجيات تسويقية سليمة فى مجالات المنتج / الخدمة ، التسعير ، الترويج هى ظهور الكثير من المشكلات التى تعانى منها المنظمات الصحية الاستثمارية والتى تضمنها هذا البحث ، والتى يمكن القول إنها نتجت بصفة عامة عن أن هذه المنظمات موجهة فنيا وليست موجهة تسويقيا .

وبناء على ما سبق يوصى الباحث بما يلى :

التوصية السابعة : توجيه مزيد من الجهد نحو دعم دبلوم إدارة المستشفيات فى كليات التجارة ، وتوجيه اهتمام المزيد من الباحثين نحو دراسة التسويق فى المنظمات الصحية ، والعمل على عقد الندوات والمؤتمرات فى هذا المجال تعميقا للوعى بأهمية التسويق فيه وما يمكن أن يسهم به فى تطوير المنظمات الصحية . ويمكن لكليات التجارة أن تنظم برامج تدريب فى مجال التسويق فى المنظمات الصحية يلتحق بها المسئولون عن هذه الوظيفة .

البحوث المستقبلية

أظهر هذا البحث الحاجة إلى إجراء البحوث فى المجالات التالية :

- الكفاءة التسويقية لمنظمات الرعاية الصحية الحكومية ، ومنظمات الرعاية الصحية التابعة للتأمين الصحى ، إضافة للمنظمات الخاصة التى أنشئت فى ظل قوانين أخرى ، والمنظمات التابعة لشركات أو هيئات أو نقابات .. كما أن الأمر يتطلب أيضا إجراء البحوث لاستكشاف مستوى الكفاءة التسويقية لمجموع منظمات الرعاية الصحية على مستوى الجمهورية .

- مفهوم جودة المنتج / الخدمة فى منظمات الرعاية الصحية المختلفة ، سواء من وجهة نظر المستهلك - المريض - أو الأطباء أو هيئة التمريض أو الفنيين فى هذه المنظمات أو إدارات المنظمات .

- تأثير وسائل الإعلام على منظمات الرعاية الصحية ، بوصف هذه المنظمات أحد المصادر الرئيسية للمعلومات ، ولما لها من تأثير وتوجيه للقوى الاجتماعية يحدد اتجاهاتها نحو هذه المنظمات ومن ثم يحدد أيضا سلوكياتها نحوها .

- التأثير المستقبلى لتنامى المنافسة بين المنظمات الصحية من ذات الفئة وبين المنظمات الصحية من الفئات المختلفة .

- تأثير العوامل الديموجرافية المختلفة على اختيار المستهلك للمنظمة التى يتعامل معها .

مراجع البحث

أولاً : الكتب :

1 - Coddington, Dean C. and Keith D. Morre, (1987) "Market-Driven Strategies In Health Care", Jossey-Cass Publishers, San Francisco .

2 - Kotler, Philip and Alan R. anderson, (1987), "Strategic Marketing for Nonprofit Organization", Prantice-Hall, INC. 3rd ed, Englewood Cliffs, New jersey .

ثانيا : البحـــوث :

3 - Bloch, P.H. (1984), "The Wellness Movement : Imperatives For Health Care Marketers", **Journal of Health Care Marketing,** (1), 9 - 16 .

4 - Clarke, Roberta N. & Linda Shyavitz, (1982), "Market Research : When, Mhy, and How ?" **Health Care Management Review** (Winter) .

5 - Coddington, Dean C. & Lowell E. Polmquist & Wiliam V. Trollinger, (1985), "Strategies for Survival in the Hospital Industry", **"Harvard Business Review",** May-June, 129 - 139 .

6 - De Bray, Jeff, (1979), "Health Services Discover Marketing", **Advertising Age,** November 5, P. 50 .

7 - Doyle, B.J. & Ware, J.E., Jr. (1977), "Physician Conduct and Other Factors That Affect Consumer Satisfaction With Medical Care", **Journal of Medical Education,** 52, 793 - 801 .

8 - Garton, Tim, (1979), "Marketing Health Care : Its Untapped Potential" In **Health care Marketing** : Issues and Trends, Phillip D. Copper, ed., (Germantown, MD : Aspen Sestem Corp.,) .

9 - Glassman, M. & Glassman, N. (1981), "A Marketing Analysis of Physician Selection and Patient Satisfactin", **Journal of Health Care Marketing,** 1 (4), 25 - 31 .

10 - Kotler, Philip & Roberta N. Clarke, (1987), "Marketing For Health Care Organization", Prentice-Hall, INC., Englewood Cliffs, New Jersey PP. 33 - 35 .

11 - Kotler, Philip, (1973), "The Major Tasks of Marketing Management", Journal of Marketing, (October 1973), PP. 41 - 49 .

ثالثا : بحوث اصدرتها اكاديمية تسويق الخدمات الصحية ، الجميعة الأمريكية للتسويق ، ضمن سلسل المضابط (١٩٨٥) :

Academy for Health Services Marketing, A.M.A., Proceeding Series, 1985 :

12 - Williams, Richard C., "Sales : Executing The Plan", PP. 10 - 12 .

13 - Franklin, Daniel P., "The Seven Common Mistakes Made by Health Care Marketers", PP. 38 - 41 .

14 - Lehtinen, Jarmo R., "Applications of Service Quality and Service Marketing In Health Care Organizations", PP. 45 - 48 .

15 - Greene, Robert C., "Perceived Quality of Health Care Delivery", PP. 106 - 109 .

16 - Mullet, John F., "Marketing the Community Hospital : The Effective Use of Consumer Research", PP. 99 - 102 .

17 - Goff-Debelle, Dianne, "Looking for Marketing In Long-Term Care", PP. 137 - 143 .

18 - Smith, Ruth Balk., "Research on Satisfaction" PP. 321 - 325 .

رابعا : بحوث اصدرتها اكاديمية تسويق الخدمات الصحية ، الجمعية الأمريكية للتسويق ، ضمن سلسلة المضابط (١٩٨٧) :

Acadomy For Health Services Marketing, A.M.A, Proceeding Series, 1987 :

19 - Brown, Stephen W., "Clerifying Marketing's Relevance to Physicians", PP. [illegible] 6 .

20 - Kaufman, Nathan, "Health Care Marketing Back to Basics", PP. 35 - 37 .

21 - Nelson, Grogory D., "Implementing Marketing Principles in Mental Health" PP. 156 - 158 .

خامسا : كتب عربية :

٢٢ ـ عفيفى ، صديق محمد ، « التسويق مبادىء علمية وبحوث تطبيقية » ، القاهرة ، دار النهضة العربية ، ١٩٧٩ ، ص ١٧ .



وظيفة التسويق فى المنظمات الصحية الاستثمارية

ملاحق البحث

ملحق رقم (١) : بيان بالمنظمات الصحية التى اشتملت عليها العينة .

ملحق رقم (٢) : قائمة الاستقصاء .

ملحق رقم (١)

المنظمات الصحية الاستثمارية التى تضمنتها عينة البحث

١ ـ مستشفى مصر الدولى .
٢ ـ مستشفى السلام الدولى .
٣ ـ مستشفى الدكتور شاكر .
٤ ـ مستشفى ابن سينا التخصصى .
٥ ـ مستشفى الفيروز .
٦ ـ مستشفى المركز الطبى للمقاولون العرب .
٧ ـ مستشفى مركز الحياة الطبى .
٨ ـ مستشفى القاهرة التخصصى .
٩ ـ مستشفى النزهة الدولى .
١٠ ـ مستشفى السلام بالمهندسين .
١١ ـ مركز القلب بهليوبوليس .
١٢ ـ مركز القاهرة للأشعة .

ملحق رقم (٢)

الاستقصاء

السيد الدكتور / مدير عام المستشفى
تحية طيبة وبعد :

يقوم طلاب تمهيدى الماجستير بكلية الإدارة بأكاديمية السادات للعلوم الإدارية ، تحت إشراف الدكتور / طاهر مرسى عطية ، بعمل بحث عن تطبيق مفاهيم التسويق فى المستشفيات فى مدينة القاهرة الكبرى .

ويشرفنى أن أنهى إليكم أنه قد استخدم الأسلوب العلمى فى اختيار عينة من المستشفيات لإجراء البحث الميدانى فيها ، وأن هذه العينة قد تضمنت مستشفاكم ، وأن الدراسة تجرى لغرض علمى بحت ، وأن بياناتها سرية ولن تستخدم إلا فى الأغراض العلمية للبحث .

وإذا نثق فى تفهمكم لأهمية هذا البحث وما يمكن أن يتمخض عنه من تطوير فى أساليب العمل فى المستشفيات ، فإننا نتشرف بإرسال نسخة من هذا الاستقصاء إليكم للتفضل بتعبئتها وسوف يتشرف الباحثون بزيارتكم خلال أسبوع من تاريخه للاستلام .

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والشكر ،

د . طاهر مرسى عطية
وكيل الدراسات العليا والبحوث

المستشفى :
اسم المجيب على الاستقصاء :
وظيفة المجيب على الاستقصاء :
اسم الباحث :
التاريخ :

س ١ : يتضمن التسويق وظائف أهمها : تحليل السوق ودراسة طلب المستهلكين على خدمات المستشفى ، تحليل المستهلك من حيث السن والجنسية ومستوى الدخل والتعليم ...... ، ودراسة أسعار واستراتيجيات المستشفيات الأخرى المنافسة وأنشطة الترويج والإعلان والعلاقات العامة ....

فهل يوجد بالمستشفى وحدة إدارية (إدارة ، قسم ، لجنة ، فرد مسئول ......) يختص بممارسة وظائف التسويق فيها ؟ .

[نعم / لا]

س ٢ : إذا كانت الإجابة على السؤال السابق بالإيجاب ، ارجو أن تحددوا :
٢/١ : اسم هذه الوحدة .
٢/٢ : المسئول الذى ترفع هذه الوحدة تقاريرها إليه .
٢/٣ : هل هذا المسئول عضو فى مجلس الإدارة ؟

[نعم / لا]

٢/٤ : ما هى اختصاصات هذه الوحدة أو الفرد ؟
(ملحوظة : يمكن إرفاق بيان بهذه الاختصاصات) .

س ٣ : هل توضع خطة سنوية تحدد الأهداف التسويقية المطلوب الوصول إليها ، والفرص التسويقية المتاحة ، والموارد المطلوبة لتنفيذ الخطة ، ووسائل التنفيذ والرقابة ؟ .

[نعم / لا]

س ٤ : إذا كانت الإجابة على السؤال السابق بالإيجاب ، يرجى تحديد مايلى .

٤/١ : من الذى يضع الخطة ؟ (يرجى وضع علامة امام الاجابة المناسبة) .

- مجلس الإدارة .
- رئيس مجلس الإدارة .
- المدير العام .
- لجنة خاصة .
- جهة أخرى هى ...

٤/٢ : هل يشترك المسئول عن التسويق - إن وجد - فى وضع هذه الخطة ؟

[نعم / لا]

٤/٣ : هل تتضمن هذه الخطة التنسيق بين انشطة التسويق المختلفة ؟
(العلاقات العامة ، الإعلان ، نظم المعلومات ، بحوث التسويق ، التسعير ، تحديد نوعيات الخدمات ...) .

[نعم / لا]

س ٥ : كيف يتم تحديد نوعيات الخدمات العلاجية التى تقدمها المستشفى ؟
يرجى وضع علامة أمام الإجابة التى ترونها مناسبة مما يلى :

- بناء على ما هو موجود فى المستشفيات الأخرى .
- بناء على دراسة للمستهلك والمنافسين .
- فى حدود تصورنا لإمكانات المستشفى .
- نختار أكثر التخصصات تأثيرا على الربحية .
- أسس أخرى هى :

س ٦ : هل تجرى دراسات للأمراض الأكثر شيوعا ، وتحليل اتجاهات طلب المرضى على انواع الخدمات العلاجية ؟ .

[نعم / لا]

س ٧ : هل لديكم نظام للمعلومات يشتمل على تفاصيل وتحليل لعوامل مثل : عدد السكان ، نوعيات الأمراض ، معدلات نمو السكان ، إعداد وتخصصات الأطباء والمساعدين والفنيين ، بيانات المترددين على المستشفى ، مقترحات وشكاوى المترددين ، الهيئات والشركات والمنظمات المختلفة الموجودة فى منطقة عمل المستشفى ...... ؟

[نعم / لا]

س ٨ : هل معومون بدراسات للخدمات التى تقدمها المستشفى لبحث إدخال خدمات جديدة أو تطوير الخدمات الحالية ؟

[نعم / لا]

س ٩ : إذا كانت الإجابة على السؤال السابق بالإيجاب ، يرجى تحديد مايلى :

٩/١ : المسئول أو الجهة التى قامت بهذه الدراسات .

س ١٠ : يرجى تحديد الأسس التى تعتمدون عليها فى تحديد اسعار الخدمات العلاجية المختلفة بوضع علامة امام واحد أو أكثر من الأسس التالية :

- اسعار العلاج فى المستشفيات الأخرى المماثلة .
- بنسبة أقل من أسعار العلاج فى المستشفيات الأخرى المماثلة .
- بنسبة أكبر من أسعار العلاج فى المستشفيات الأخرى المماثلة .
- حسب المستوى العلمى للطبيب المعالج .
- حسب مستوى شهرة الطبيب المعالج .
- بناء على دراسة دورية للسوق .
- حسب تكاليف العلاج مضافا إليها نسبة ربح .
- حسب قدرة المريض على الدفع .
- حسب رأى الطبيب المعالج .
- فى ضوء أسعار مستشفيات التامين الصحى .
- حسب كل حالة على حدة .
- أسس أخرى هى :

س ١١ : هل لديكم قائمة أسعار معلنة ؟ يرجع وضع علامة أمام العبارة (أو العبارات) المعبرة عن رأيكم :

- لدينا قائمة لمختلف أنواع الخدمات العلاجية .
- لدينا قائمة فقط لأسعار خدمات العيادة الخارجية .
- لدينا قائمة للعيادة الخارجية والعمليات الجراحية النمطية .
- لدينا قائمة حسب مستوى العملية الجراحية (كبيرة ، متوسطة ، بسيطة) .

— لدينا قائمة حسب مستوى الطبيب المعالج .
— حالات أخرى (يرجى ذكرها إن وجدت) .

س ١٢ : هل تعيدون النظر من وقت لآخر فى أسعار الخدمات ؟ يرجى الإجابة بوضع علامة أمام العبارة المعبرة عن رأيكم ؟
— نعيد النظر بشكل دورى فى تاريخ محدد .
— نعيد النظر وفق الأحوال .
— نعيد النظر بناء على اقتراح الطبيب المعالج .
— نعيد النظر بناء على اقتراح أحد أعضاء مجلس الإدارة .
— حالات أخرى هى :

س ١٣ : هل تلجأ المستشفى إلى نشر إعلانات ؟

[نعم / لا]

س ١٤ : إذا كانت الإجابة على السؤال السابق بالإيجاب ، يرجى وضع علامة أمام مضمون هذه الإعلانات :
— أنواع الخدمات العلاجية المختلفة بالمستشفى .
— زيارة كبار الأطباء للمستشفى .
— خدمات الطوارىء .
— بدء ممارسة خدمات علاجية جديدة .
— الخدمات المميزة فى المستشفى .
— انضمام أطباء جدد للهيئة الطبية .
— نشاط ثقافى فى المستشفى .
— إعلان عن عطاءات أو توريدات أو سجل موردين .. إلخ .
— أنشطة إعلانية أخرى مثل :

س ١٥ : هل تتضمن الميزانية السنوية للمستشفى ميزانية خاصة للإعلان والترويج ؟

[نعم / لا]

س ١٦ : إن وجدت ميزانية خاصة للإعلان والترويج ، كيف يتحدد المبلغ المخصص لهذا النشاط ؟
— مبلغ مقطوع على أساس جزافى .
— بناء على الأنشطة المتوقع تنفيذها .
— نسبة من إيرادات المستشفى .
— مبلغ مماثل لما تخصصه المستشفيات الأخرى .
— وسيلة أخرى هى :

س ١٧ : يرجى ترتيب وسائل الإعلان التالية حسب درجة اعتماد المستشفى عليها ، أو حسب رأيك فى أهميتها ، على أن يوضع رقم (١) أمام أكثرها أهمية ، ورقم (٢) لما يليه .. وهكذا .
— الإعلان التليفزيونى .
— الصحف .
— المجلات .
— الملصقات .
— الإذاعة .
— البريد .
— الاتصال الشخصى .

س ١٨ : فى رأيكم ، ما الذى يحدد مكانة المستشفى من وجهة نظر الجمهور ؟ يرجى ترتيب العناصر التالية حسب أهميتها من وجهة نظركم :
— موقع المستشفى الجغرافى .
— حجم المستشفى .
— مستوى تجهيز المستشفى .
— أسماء الهيئة الطبية .
— مساهمة المستشفى فى تنمية المجتمع المحلى .
— عناصر أخرى هى :

س ١٩ : هل ترون أن تطبيق مفاهيم التسويق واستخدام أدواته يمكن أن يطور العمل فى المستشفى ؟

[نعم / لا]

س ٢٠ : هل سبق لأى من السادة المديرين بالمستشفى الالتحاق بدراسات أو برامج تدريب فى مجال الإدارة بصفة عامة والتسويق بصفة خاصة ؟

[نعم / لا]

س ٢١ : هل هناك أى جهة أو منظمات عامة أو خاصة تقدم لكم خدماتها فى مجال تطوير إدارة المستشفى ؟

[نعم / لا]

س ٢٢ : إذا كانت الإجابة على السؤال السابق بالإيجاب ، ما هذه الجهة أو الجهات ؟

شكراً لتعاونكم

مفاهيم الإرشادات المحاسبية

د. عطية علي البدويهي
أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد
كلية التجارة - جامعة الأزهر

مقدمة :

المحاسبة مجال معرفة له قواعده وأصوله المحاسبية المتعارف عليها . كانت المحاسبة ومازالت تؤدى دورها بنجاح فى الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية إلا أن تطورها هذا سوف يكون أكثر إيجابية وفعالية لو وضعت لها نظرية علمية تضعها فى مصاف العلوم المتقدمة .

إن البحوث والدراسات مازالت مستمرة لوضع نظرية علمية للمحاسبة سواء من جانب المنظمات المهنية المحاسبية أو الباحثين أو الجامعات ، ومع هذا فإنه لم يتم حتى الآن وضع هذه النظرية لوجود العديد من المعوقات فى هذا المجال .

هذا البحث يتناول أحد هذه المعوقات فى محاولة لإزالة الخلط الواضح حاليا فى المصطلحات التى تلازم الإرشادات المحاسبية التى لا خلاف على أنها تكون النظرية المحاسبية .

طبيعة المشكلة :

لاخلاف على أن الحاجة ملحة لوضع نظرية علمية للمحاسبة ، وأن المحاولات مازالت مستمرة فى هذا الاتجاه ، وقد اتضح للمنظمات المهنية المحاسبية والباحثين فى هذا المجال أن هناك خلطا واضحا فى عدد وطبيعة العناصر المحاسبية أو القواعد والأصول المحاسبية أو الإرشادات المحاسبية (Guidelines) وقد أمكن للباحث إيضاح هذا الخلط فى بحثه لدرجة الدكتوراه المقدمة إلى كلية التجارة جامعة الأزهر ١٩٧٧ بعنوان « التطور التاريخى الفكرى والمهنى للمحاسبة » .

إن هذا الخلط فى عدد وطبيعة الإرشادات المحاسبية يعتبر أحد المعوقات البارزة فى وضع نظرية علمية للمحاسبة حيث يختلف عدد الإرشادات المحاسبية التى يذكرها كل باحث ، هذا إلى جانب الخلط فى طبيعة أو مفهوم كل من هذه الإرشادات حيث نجد على سبيل المثال أن الحيطة والحذر تذكر مرة كمبدأ وأخرى كفرض وأحيانا تذكر على أنها سياسة وهكذا . الأمر الذى يعوق تبويب الإرشادات المحاسبية إلى مبادىء وفروض وبديهيات ومسلمات ومصادارت وهكذا ، وهو الأمر الضرورى لوضع نظرية علمية للمحاسبة ، والسؤال الذى يفرض نفسه هو هل المبدأ هو نفسه الفرض وهو نفسه السياسة أم أن هناك اختلافا فى مفهوم كل منهم .

الهدف من البحث :

هو محاولة تحديد مفاهيم كل من المصطلحات التى تسبق الإرشادات المحاسبية ، وبمعنى آخر تحديد مفهوم القضية والبديهية والمصادرة والفرض والمبدأ وما إلى ذلك مثل القاعدة والسياسة ... الخ . وذلك كنقطة بداية لوضع نظرية علمية للمحاسبة .

مفاهيم الإرشادات المحاسبية

حدود البحث :

(١) لن يتعرض البحث لحصر جميع المصطلحات التى تسبق الإرشادات المحاسبية ، وإنما سيكتفى بالقدر منها المتعارف عليه بين المحاسبين والمنظمات المهنية والعلمية المحاسبية والتى يمكن أن تكون عناصر اساسية عند تكوين نظرية علمية للمحاسبة .

(٢) لن يتم تبويب جميع الإرشادات المحاسبية المتعارف عليها ولكن تبويب اكبر عدد منها على حسب أهميتها فى تكوين النظرية العلمية المحاسبية .

خطة البحث :

سوف يتناول البحث النقاط الرئيسية الآتية : -

(اولا) مفهوم وأهمية النظرية المحاسبية

(ثانيا) تكوين النظرية المحاسبية .

(ثالثا) الخلط فى طبيعة وعدد الإرشادات المحاسبية .

(رابعا) مفاهيم المصطلحات التى تلازم الإرشادات المحاسبية المتعارف عليها .

(خامسا) تبويب الإرشادات المحاسبية .

(اولا) مفهوم واهمية النظرية المحاسبية :

أ - مفهوم النظرية المحاسبية : مفهوم الشىء هو مدلوله أو معناه . وفى هذا الصدد يقول البعض « ليس هناك شىء غماض ، أو غريب ، أو صعب يكتنف مصطلح المفهوم ، فاللغة التى تستخدمها ماهى إلا مجموعة مترابطة من المفهومات . ونحن نستخدم هذه المفهومات فى حديثنا اليومى . وطبقا لما جاء فى قاموس ويبستر Webester يعنى المفهوم (لفظ عام يعبر عن مجموعة متجانسة من الأشياء)(١) .

وفى لسان العرب نجد أن « الفهم هو معرفتك الشىء بالقلب . فهمه فهما . وفهامة : علمه عن سيبويه : فهمت الشىء عقلته وعرفته . ورجل فهم : سريع الفهم »(٢) .

وفى المعجم الوسيط نجد أن « الفهم هو حسن تصور المعنى ويقال تفهم الكلام : فهمه شيئا فشيئا ، افهمه الأمر : أحسن تصويره له »(٣) .

وعلى هذا ، فإن مفهوم النظرية المحاسبية يتمثل فى اعتقادنا فى تحديد مفهوم المحاسبة ثم تحديد مفهوم النظرية .

مفهوم المحاسبة :

إن مفهوم المحاسبة يتضح تماما من التعاريف المختلفة للمحاسبة والتى من بينهما انها لغة الأعمال وأنها أحد نظم المعلومات ... الخ ومن التعاريف ايضا :

« Accounting is the art of recording, classifying and summarizing in a significant mannar and in terms of money, transactions and eventswhich are, in part at least, of financial character and interpreting the results thereof ».(4)

مفهوم النظرية :

هناك تعاريف مختلفة للنظرية ولكنها كما سترى ليست مختلفة من الناحية الموضوعية ، ومن هذه التعاريف :

١ - حددت إحدى لجان الجمعية الأمريكية للمحاسبة (A.A.A) النظرية بأنها « مجموعة متماسكة من المبادىء النظرية الافتراضية الفلسفية التى تكون مع بعضها إطار عام لمجال دراسى »(٥) .

٢ - تعرف النظرية فى أحد معانيها ، « بأنها صياغة لمجموعة من العلاقات الظاهرة - والتى تم التحقق من صحتها جزئيا على الأقل بين مجموعة معينة الظواهر ، ولأن عملية التحقق تتم من خلال البحث الأمبيرقى فإن النظرية ليست خيالا . فنحن نعتمد على النظرية ، بطريقة ضمنية أو ظاهرة ، لفهم العالم وهى توجد عند الرجل العادى غير المتخصص حيث يحمل الأفراد فى أذهانهم بعض التصورات عن العالم والعلاقات الاجتماعية . وتقوم نظرية الرجل العادى على حسن التقدير Common Sense أو الحس البديهى العام إذا أردنا تسمية أخرى وإحدى هذه النظريات التى تقوم على حسن التقديرالنظرية التى مؤداها أن من طبيعة الإنسان انه يحب المنافسة والانجاز (تنتشر هذه الفكرة فى المجتمعات الغربية) . ولقد انتجت هذه النظرية - التى تكونت من خلال تراكم الخبرة الشعبية فى العالم الغربى أسلوبا مفيدا لفهم

(١) د . محمد الجوهرى ، د . عبد الله الخريجى ، مناهج البحث العلمى - الجزء الثانى - طرق . البحث الاجتماعى ، الطبعة الثانية . ١٤٠٠ - ١٩٨٠ ، صفحة ٩٢ .

(٢) لسان العرب ، الجزء الخامس ، صفحة ٣٤٨١ .

(٣) معجم الوسيط ، الجزء الثانى ، صفحة ٧١١ .

(4)Committee on Terminology, Accounting Terminology Bulletin, Jo. 1. (New York American of Certified Public Accountants, 953). P. 7.

نقلا عن :

RiChard W. Metcalf & Pierre 1. Titard, W.B. Saunders Company. 976, P. 9.

(5)Statement of Basic Accuntiing Theory issuedby the American Acounting Association, P. 1.

الأفعال البشرية ، بمعنى فهمها فى ضوء منظور معين . ومثل هذه النظرية تختلف عن النظرية العلمية ، فالنظرية العلمية تقوم على أسس منهجية منظمة ويتم تدعيمها من خلال ملاحظات دقيقة ومضبوطة توضح الظروف التى تثبت صحة النظرية »(٦) .

٣ ـ النظرية : « قضية تثبت ببرهان . وفى الفلسفة : طائفة من الآراء تفسر بها بعض الوقائع العلمية أو الفنية . ونظرية المعرفة : البحث فى المشكلات القائمة على العلاقة بين الشخص والموضوع »(٧) .

٤ ـ « مجموعة من المبادىء العلمية المتناسقة والمشتقة من مجموعة من الفروض المتسقة مع طبيعة العمليات التى تقوم بها المنظمات المعاصرة . معبراً عنها من خلال مجموعة مفاهيم خاصة »(٨) .

٥ ـ النظرية « أفكار متعلقة بحقائق »(٩) .

وهكذا يتضح أن النظرية العلمية تقوم على أسس منهجية نظرية منظمة ومتكاملة فى مجال معرفة معين وذلك لوضع إطار عام لهذا المجال .

ويعتقد أن دعائم النظرية المحاسبية موجود الآن ويتمثل فى مجموعة الإرشادات المحاسبية أو القواعد والأصول المحاسبية المتعارف عليها (G.A.A.S) وأن مهمة تكوين نظرية محاسبية يتمثل فى عملية تهذيب وتنقية وتبويب الإرشادات المحاسبية لتحديد مكونات النظرية المحاسبية .

وخلاصة القول إنه يتعين تحديد مفهوم أو مغزى أو مضمون كل من المبدأ ـ الفرض ـ البديهية ـ المصادرة ـ المسلمة ـ القضية ... الخ ، ثم تحديد مفهوم أو مغزى أو مضمون كل من الإرشادات المحاسبية الحالية (الحيطة ـ والحذر ـ الدورية ـ الثبات ... الخ) وذلك حتى يتسنى تحديد ماهية كل من هذه الإرشادات . وبمعنى آخر هل هى مبدأ أو فرض أو بديهية . الخ .

ويعتقد الباحث بأن ذلك يعتبر نقطة بداية للباحثين فى نظرية المحاسبة .

ب ـ أهمية النظرية المحاسبية :

إن أهمية النظرية فى مجال المحاسبة لا يخرج عن أهمية النظرية فى أى مجال من مجالات المعرفة حيث إن النظرية تدعم وترشد الجانب التطبيقى أو العملى فى أى مجال من مجالات المعرفة .

ويمكن إيجاز أهمية النظرية المحاسبية فيما يلى :

١ ـ إن وجود نظرية محاسبية يضع المحاسبة فى مصاف العلوم المتقدمة خصوصا بعد أن توافر لها النجاح فى الجانب التطبيقى إلى حد كبير .

٢ ـ إن وجود نظرية محاسبية يؤدى إلى تدعيم وترشيد الممارسة العملية للمحاسبة .

٣ ـ يساهم وجود نظرية محاسبية فى تحقيق ركن الموضوعية فى بيانات ومعلومات المحاسبة مع تفسير طبيعة المجهودات المرتبطة بها(١٠) .

٤ ـ إن بناء نظرية محاسبية يستلزم معرفة الأسباب التى دعت إلى وجود قواعد وأصول محاسبية متعارف عليها (إرشادات محاسبية) . وهذا يساهم إيجابيا فى إمكانية تطوير الممارسة العملية .

(ثانيا) تكوين النظرية المحاسبية Formulation of Accounting Theory

من المتفق عليه حتى الآن أنه توجد أربعة طرق لتكوين نظريات العلوم بصفة عامة سواء كانت علوم طبيعية أو اجتماعية . والمحاسبة من العلوم الاجتماعية وبالتالى فإن تكوين نظرياتها يجب أن يساير هذه الصفة .

والطرق المشار إليها تتلخص فيما يلى :

الطريقة الاستقرائية : Inductive Method

وتتبع هذه الطريقة فى بناء نظرية العلوم الطبيعية وبعض العلوم الإنسانية . وتقوم على دراسة الظواهر والمشاهدة ، ثم وضع الفروض التى تفسر هذه الظواهر ، ثم اختبار صحة هذه الفروض فإذا ثبتت صحتها تصبح بمثابة قوانين علمية أما إذا تبين عدم صحتها أو مخالفتها للحقائق الملموسة تفقد قيمتها العلمية ويجب أن يدخل على الفروض تعديلات أو تغييرات إجراء تجارب إلى أن نصل إلى فروض صحيحة تفسر المشاهدات والحقائق الملموسة(١١) .

الطريقة الاستنباطية : Deductive Method

وهى تقوم على استخدام الأسلوب المنطقى فى بناء النظرية حيث التسلسل المنطقى من الفروض و البديهيات المسلم بها إلى استنتاجات معينة تؤدى إلى تكوين نظريات خاصة محددة المعالم

---

(٦) د . محمد الجوهرى ، د . عبد الله الخريجى ، مرجع سابق الاشارة إليه ، ص ٩٦ .

(٧) المعجم الوسيط ، الجزء الثانى ، ص ٩٤٠ .

(٨) د . محمود السيد الناغى ، دروس فى نظرية المحاسبة ، مكتبة عين شمس ، ١٩٨٧ ، ص ١٤ .

(٩) د . عمر حسنين ، تطور الفكر المحاسبى ، دار النهضة العربية ، ١٩٧٢ صفحة ٨٥ .

(١٠) د . محمود السيد الناغى ، مرجع سابق الاشارة إليه ، صفحة ١٨ .

(١١) نجيبة محمود نمر ، نظرية المحاسبة ، رسالة مقدمة إلى كلية التجارة ـ القاهرة ـ للحصول على درجة الدكتوراه فى المحاسبة ، ١٩٧١

تفسر اوضاعا خاصة . وهذه تصلح فى بناء نظريات علوم المنطق والعلوم الرياضية .

الطريقة المختلطة : (استقرائية استنباطية)

وهى التى تجمع بين الطريقتين السابقتين ويعتقد بأن بناء نظريات العلوم سواء كانت طبيعية أو إنسانية يتم طبقا لهذه الطريقة حيث إن التداخل بين العلوم أصبح امراً مسلما به .

ويستعرض الباحث ،فيمايلى عددا من الكتابات فى شأن تكوين نظرية المحاسبة :

١ ـ إن تكوين النظرية يمكن أن يتم بالاعتماد على أحداث أو قضايا متتابعة .

إن الظواهر (Observations) هى الحلقة الأولى فى سلسلة تكوين النظرية والظاهرة عبارة عن علاقة بين حدثين . إن هذه الظاهرة تستلزم وضع فرض لتوضيح هذه الظاهرة . هذا الفرض يعتبر الحلقة الثانية فى سلسلة تكوين النظرية . الحلقة الثالثة فى سلسلة تكوين النظرية هى اختيار أفضل اختبار لصحة الفرض ، بعد هذا الاختبار يمكن الوصول إلى عموميات Generalizations إن النتيجة الأولية لهذا الاختبار أو الفحص الانتقادى هى تكوين مبدأ (Principle) أو قانون (law) —

إنه من المناسب أن يذكر هنا أن النظرية ليست من اختراع الإنسان ولكنها من اكتشافه ، وانه من واجب الإنسان تطبيق افضل مقياس لاختيار اكتشافه .

لقد قرر Chambers أن هناك أربعة عناصر كأساس لنظرية المحاسبة وهى (+) :

أ ـ وجود ، أنشطة منظمة تزاول بواسطة مشروعات اوجدتها إرادة أو تعاون أطراف متضامنة .

ب ـ هذه المشروعات يجب أن تدار بحكمة (Rationally) فيما يتعلق بتلبية احتياجات الأطراف المختلفة بكفاية .

جـ ـ القوائم المالية معبراً عنها بوحدات نقدية عن العمليات المالية وعلاقات المشروع تعتبر إحدى وسائل ترشيد قرارات الإدارة .

د ـ إن عدم دقة مثل هذه القوائم مرتبط بوظيفة الإدارة . أنه من الواضح أن العناصر السابقة تمثل طريقا آخر لتفسير تعريف المحاسبة »(١٢) .

(٢) يمكن إيجاز ما جاء فى إحدى الدراسات بشأن نظرية المحاسبية فيما يلى :(١٣)

تحت عنوان منهج البحث فى علم المحاسبة المالية ترى الباحثة ان منهج البحث الذي يتفق وطبيعة المجال المحاسبى هو منهج استقرائى استنباطى يرتكز على حصيلة واقعية فى بدايته وينتهى بالتطبيق العملى على العالم التجريبى ، ويتوسط هذين الطرفين تفكير استنباطى قائم على أساس استنتاج بعض النتائج من المقدمات الواقعية وهو يتكون من الخطوات الآتية :

١ ـ وضع تعريف للمحاسبة المالية : فالتعريف يوضح طبيعة المحاسبة المالية وحدودها وبذلك يوضح الظاهرة موضوع الدراسة .

٢ ـ تعريف المصطلحات الأساسية : ويكون ذلك بتكوين المفاهيم الأساسية فى المحاسبة المالية وإعطاء اسم أو مصطلح لكل مفهوم ، ثم تعريف هذه المفاهيم .

٣ ـ تحديد القضايا والبديهيات والمصادرات : وفيها يتم تحديد القضايا والمسلمات أو الأوليات التى تبنى عليها النظرية ، فالباحث فى أى مجال من مجالات المعرفة لابد أن يبدأ من مجموعة القضايا كحقائق دون حاجة إلى برهان على صحتها ، وهذه القضايا إما أن تكون بديهيات Axioms أو مصادرات Postulates . وقد يطلق عليها فروض النظرية ، ولكنها ليست بمعنى الفروض فى العلوم الطبيعية التى توضع كتفسير مؤقت للوقائع ، ولكنها هنا بمعنى الأوليات التى نسلم بها وتتخذ أساسا لاستدلالات تالية . والقضية اداة منطقية للربط بين المفاهيم ، والبديهيات عبارة عن قضايا مأخوذة من مجالات معرفة ، أما المصادرات فهى قضايا مشتقة من مفاهيم المجال نفسه .

وتؤخذ البديهيات والمصادرات فى مجال المحاسبة من الواقع ، فهى ليست شيئا فرضا وإنما تحدد بناء على فهم الباحث لطبيعة المجال وتعرفه على حدوده وخبرته بنواحيه وعلاقاته بالمجالات الأخرى ، وبذلك فهى تعتبر نوعا من الملاحظات والمشاهدات ، البديهيات والمصادرات معا تعتبر الأساس الذى يقوم عليه الجانب التفسيرى من النظرية حيث يشتق منها الفروض والمبادىء .

---

(١٢) د . عبد الله محمد الفيصل ، صياغة النظرية المحاسبية ، مجلة الاقتصاد والإدارة ، تصدرها كلية الاقتصاد والإدارة بجامعة الملك عبد العزيز العدد السادس عشر ، ١٤٠٢ هـ ـ ١٩٨٢ م ، ص ١١ ، ١٢ .

(١٣) نجيبة محمود نمر ، نظرية المحاسبة ، مرجع سابق الاشارة إليه ، ص ٦٣ ، ٦٤ .

(+) j. Chambers, « Detail of a Blueprint », The Accounting Review, Fril 1957, PP. 206 - 216 .

وهذه الخطوة تؤدى إلى تحقيق بعض اهداف النظرية . فالقضايا تعتبر بداية مرحلة التفسير حيث تتطور إلى مصادرات ومبادىء ، والبديهيات تساعد فى تحديد الاتجاه حيث إنها تبين ارتباط المحاسبة بالعلوم الاخرى وامتداد جذورها فى مجالات المعرفة المختلفة ، كما أن البديهيات والمصادرات معا تعتبر الأساس الذى يقوم عليه الجانب التفسيرى من النظرية حيث يشتق منها الفروض والمبادىء .

٤ ـ استنتاج النتائج من البديهيات والمصادرات ووضعها فى صيغ دقيقة تتيح لها أن تكون موضع الفحص والاختبار وقد يطلق عليها فروض النظرية ، وهى هنا من نوع الفروض التى تستعمل فى العلوم الطبيعية بمعنى أن الهدف منها اقتراح تفسير الحقائق الموجودة فى المجال .

٥ ـ اختبار صحة هذه النتائج بالتطبيق على الواقع . فإذا اجتازت الاختبار أصبح لها قيمة المبدأ الثابت .

٦ ـ الخطوة الأخيرة ، هى تصحيح وتعديل النظرية ، فبعد وضع جميع عناصر النظرية ، يراجع الباحث مدى اتساق النظرية ، وترابطها ، وعدم تعارض عناصرها المختلفة ، وكذلك مدى صدق النظرية على الواقع ، وتعديل العناصر التى تحتاج إلى تعديل .

هذا ، وقد تناولت بعد ذلك دراسة كل عنصر من العناصر السابقة بالتفصيل .

(٣) تحت عنوان « مداخل جديدة لبناء نظرية المحاسبة » نجد المداخل الرئيسية الآتية :(١٤)

(أ) مدخل الأحداث The Events Approach

يعنى هذا المدخل أن المحاسبة تهدف إلى تقديم بيانات عن الأحداث الاقتصادية والتى يجب إن تكون ذات فائدة فى اتخاذ مجموعة من القرارات وقد اثير هذا المدخل من أعضاء لجنة الجمعية الأمريكية للمحاسبة (A.A.A) والتى أصدرت فى عام ١٩٦٦ تقريرا عن النظرية الاساسية للمحاسبة (A Statement of Basic Accounting Theory)

هذا المدخل لم يؤيده سوى (George Sorter) احد أعضاء اللجنة المشار إليها أما باقى الأعضاء فقد أيدوا مدرسة القيمة The «value» School والتى أسماها sorter أيضا The user need

(ب) المدخل السلوكى The Behavioral Approach

ويهتم هذا المدخل لبناء نظرية المحاسبة بالسلوك البشرى حيث إن للفرد علاقة وثيقة بمعلومات المحاسبة ومشاكلها .

(جـ) المداخل التنبؤية The Predictive Approaches

لقد ظهر هذا المدخل التنبؤى نظرا لصعوبة تقييم الطرق البديلة للقياس المحاسبى ، وكذلك من اجل البحث عن معيار يستخدم للاختيار بين بدائل القياس . أن مدخل التنبؤ بالاحداث ذات الاهمية لمستخدمى المحاسبة يعتمد على المهارة فى التنبؤ بالاحداث ذات الاهمية لمستخدمى المحاسبة . أى القدرة على الاختيار بين البدائل المحاسبية المختلفة للقياس على ضوء التنبؤ بالأحداث ذات الاهمية لمستخدمى المحاسبة .

وهكذا يمكن ان يخلص الباحث إلى أن نظريات العلوم يمكن تكوينها بطرق أربعة هى :

أ ـ الطريقة الاستقرائية : Inductive Method

ب ـ الطريقة الاستنباطية : Deductive Method

ج ـ الطريقة المختلطة Inductive & Deductive Method

د ـ المداخل الجديدة وهى : ـ مدخل الأحداث ـ المدخل السلوكى ـ المدخل التنبؤى .

إن تكوين نظرية المحاسبة كأحد العلوم الاجتماعية يتم كما رأينا بالطريقة المختلطة (Inductive & Deductive Method) حيث إن الارشادات المحاسبية « القواعد والأصول المحاسبية » المتعارف عليها تكونت على مر السنين نتيجة الحاجة إلى المحاسبة عن العمليات وما ترتب على ذلك من وجود مشاكل عملية قابلت القائمين على تحديد نتائج العمليات والمراكز المالية لوحدات محاسبية ، إن هذه الارشادات المحاسبية المتعارف عليها الآن فى حاجة ملحة للبحث عن المنطق الذى تقوم عليه كل منها (Deductive) فإذا ثبت استناد أيا من هذه الإرشادات على منطق معين فإنه يصبح جزءا من نظرية المحاسبة سواء كان من المبادىء أو المسلمات أو المصادرات .. إلخ ، اما إذا لم يثبت ذلك من حيث الاستناد إلى منطق معين فإنه لا يشكل جزءا فى نظرية المحاسبة . هذا فى الوقت الذى لا يمكن فيه تجاهل دورها فى المجال المحاسبى .

(ثالثاً) الخلط فى طبيعة وعدد الإرشادات المحاسبية :

يفضل الباحث استخدام المصطلح إرشادات محاسبية (Accounting Guidlines) بدلاً من المصطلح القواعد والأصول المحاسبية المتعارف عليها (Accepted Accounting Standards) وبوجه خاص عند التعرض لبناء نظرية علمية للمحاسبة باعتبار ان هذه القواعد والأصول المحاسبية المتعارف عليها تمثل إرشارات يجب ان يأخذها المحاسبون مرشداً وهادياً لهم حتى يمكن لبيانات المحاسبة أن تفى بالدور



(14) A. Belkaoui, Accounting Theory, University of Illinois at Chicago Circle, Copyright 1981. P.P. 3-

مفاهيم الإرشادات المحاسبية



المطلوب منها . هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى فإن المصطلح قواعد وأصول محاسبية يتضمن كلمة « قواعد » وهذه ليس لها تحديد دقيق عند استخدامها فى مجال المحاسبة ، فهى تسبق بعض الإرشادات المحاسبية لدى البعض من المحاسبين بينما تسبق الارشادات المحاسبية الأخرى لدى البعض الآخر من المحاسبين ، من ذلك أن بعض المحاسبين يرون أن الدورية فى المحاسبة قاعدة بينما يراها البعض الآخر من المبادىء المحاسبية .

هذا ، إلى جانب أن هناك عدم اتفاق بين المحاسبين حول عدد الإرشادات المحاسبية ، فالبعض يراها عشرة مثلا بينما يراها البعض الآخر أكثر من ذلك بكثير أو أقل من ذلك وهكذا .

وفى هذا الصدد يقول البعض[١٥] : « ويجدر الاشارة فى هذا المقام إلى انه ليس هناك اتفاق تام بين المحاسبين على اصطلاح محدد يطلق على المبادىء فكثيرا مايستخدم لفظ مفاهيم أو معايير أو انماط أو سياسات للتعبير عن المبادىء العلمية (Principles, Standards, Concepts, Doctrines, Policies) .

وأيضا « ليس هناك اتفاق تام بين الباحثين فى نظرية المحاسبة على استخدام لفظ واحد يعبر عن الفروض ، فالفروض تسمى بأسماء مختلفة منها Assumptions, Postulates, Foundations وليس هناك اتفاق تام بين المحاسبين أيضاً على نوع وعدد الفروض بل إنها تتوقف على التفكير المنطقى لكل باحث على حدة ، وطريقة تحليله وعرضه لنظرية المحاسبة »... إلخ » .

وإن هذا التعارض والخلط الواضح فى طبيعة وعدد الإرشادات المحاسبية يعتبر من أكثر العوامل فى اعتقادنا التى حالت دون بناء نظرية علمية للمحاسبة متكاملة حتى الآن ويكفى للتدليل على ذلك من أن بعض المحاسبين والباحثين قد تعارضوا مع انفسهم فيما يتعلق ببعض الإرشادات المحاسبية[١٦] .

(رابعاً) مفاهيم المصطلحات التى تلازم الارشادات المحاسبية المتعارف عليها :

إن الباحث فى مجال المصطلحات التى تلازم الإرشادات المحاسبية المتعارف عليها يجد أهم المصطلحات الآتية :

فرض ـ مبدأ ـ بديهية ـ مصادرة ـ قاعدة ـ أساس ـ سياسة ـ مسلمة وأحياناً يستخدم بعض الباحثين المصطلح « مفهوم » لملازمة الإرشادات المحاسبية وهو فى اعتقادنا محاولة لعدم استخدام بعض أو كل المصطلحات السابقة نظراً لعدم الاتفاق الدقيق على مفهومها .

وعلى هذا ، فإن بعض الإرشادات المحاسبية تسبق أحياناً بالمصطلح فرض أو قاعدة أو مبدأ أو سياسة بينما البعض الآخر يسبق بالمصطلح مسلمة أو مصادرة أو بديهية أو أساس . وكما أشرنا فإن بعض الارشادات تسبق بالمصطلح مفهوم والمفهوم بناء علمى يحدد ماهية أو جوهر الشىء .

وعلى هذا فإننا سنحاول استخدام المعاجم العربية والأجنبية أحياناً وبعض الآراء لتحديد مفهوم عدداً من المصطلحات شائعة الاستخدام فى مجال الارشادات المحاسبية المتعارف عليها وبوجه خاص تلك التى تشكل بناء نظرية المحاسبة وهى :

القضية ـ البديهية ـ المصادرة ـ الفرض ـ المبدأ .

(١) القضية **Proposition**

فيما يلى بعض التعارف والمعانى للقضية :

القضية « الحكم ـ مسألة يتنازع فيها وتعرض على القاضى أو القضاء للبحث والفصل « وفى المنطق » قول مكون من موضوع ومحمول يحتمل الصدق والكذب لذاته ويصح أن يكون موضوعاً للبرهنة »[١٧] .

« القضايا فى نظرية المحاسبة هى التعابير المحاسبية التى تعبر عن أحكام ، تتعلق بالمفاهيم المحاسبية ، وهذه القضايا ليست أكيدة فهى أحكام ، ولذلك تحتمل الصدق أو الكذب فهى عبارة عن علاقات فرضية بين المفاهيم المحاسبية والقضايا المحاسبية تعتبر بداية مرحلة التفسير حيث تبدأ مرحلة التفسير بوضع القضايا التى يمكن أن تتطور إلى مصادرات تتخذ أساساً للاستدلال على المبادىء المحاسبية »[١٨] .

---

(١٥) د . حلمى محمود نمر ، نظرية المحاسبة المالية ، دار النهضة العربية ، ١٩٧٧ ، صفحة ٢٤ ، ٨٥ .

(١٦) لمزيد من التفصيل يرجع إلى رسالتنا للحصول على درجة الدكتوراه فى المحاسبة وموضوعها « التطور التاريخى الفكرى والمهنى للمحاسبة ، مقدمة إلى كلية التجارة جامعة الأزهر ، ١٩٧٧ ، ص ٢١٣ ـ ٢١٥ .

(١٧) المعجم الوسيط ، الجزء الثانى ، ص ٤٩ .

(١٨) د . بهجت محمد حسنى ، النظرية المحاسبية ، مكتبة عين شمس ، ١٩٥٨ .

القضية : « ـ قضى » القضاء : الحكم والجمع الاقضية والقضية مثله والجمع قضايا . قال أهل الحجاز القاضى القاطع للأمور المحكم لها .. إلخ »(١٩) « القضية أداة منطقية للربط بين المفاهيم »(٢٠) .

« Proposition A thing to be Proved »(٢١) .

« Probosition : Formal Statement of theorem or Problem »(٢٢) .

وهكذا يتبين أن القضايا المحاسبية هى نفسها القضايا كما جاءت فى المعاجم اللغوية حيث إنها قول مكون من موضوع ومحمول يحتمل الصدق والكذب لذاته ، وهو نفس المعنى فى الفكر المحاسبى فالقضايا عبارة عن علاقات فرضية بين المفاهيم المحاسبية . والقضايا المحاسبية تعتبر بداية مرحلة التفسير حيث تبدأ مرحلة التفسير بوضع القضايا التى يمكن أن تتطور إلى مصادرات تتخذ أساساً للاستدلال على المبادىء المحاسبية .

من أمثلة القضايا المحاسبية أن الأصل الثابت عبارة عن مجموعة من النفقات الرأسمالية ، المكونة له حتى يصبح صالحاً للاستعمال . وعلى كل فإن القضايا المحاسبية كثيرة حيث إن كل مفهومين أو أكثر متعارف عليهما وتربطهما علاقة منطقية وقابلان للصدق أو الكذب يمثلان قضية محاسبية .

وعلى ضوء ما سبق يمكن تعريف القضايا المحاسبية فيما يلى :

كل مفهومين أو أكثر فى مجال المحاسبة تربطهما علاقة منطقية وفى حاجة إلى البرهنة على مدى صدق هذه العلاقة .

(٢) البديهية :

فيما يلى بعض المعانى والتعاريف للبديهية :

« البديهية قضية اعترف بها ولا تحتاج فى تأييدها إلى قضايا أبسط منها مثل : انصاف الأشياء المتساوية متساوية » .

« البديهية : البداهة والابتداء والمعرفة يجدها الإنسان فى نفسه من غير إعمال للفكر ولا علم بسببها » .(٢٣)

« البديهية هى القضية الواضحة بذاتها والبينة بنفسها فهى مبدأ أولى غير مستخلص من غيره ، بل هى قاعدة صورية عامة أى أنها حقيقية أولية يقبلها العقل من غير برهان لوضوحها وظهور صحتها . »(٢٤)

« البديهية هى القضية شديدة العموم التى لا يمكن البرهنة عليها فهناك البديهية الهندسية التى تقول إن المستقيمان لا يتقاطعان إلا فى نقطة واحدة وإذا اشتركا فى أكثر من نقطة واحدة فإنهما يتطابقان » .(٢٥)

« البديهية فروض تستخدمها المحاسبة دون حاجة إلى برهان على صحتها فهى تؤخذ كحقيقة مسلم بها وفى قضية أولية لا تستنبط من غيرها بل تؤخذ أساساً لاستدلالات تالية » .(٢٦)

«Axiom : self evident truth, established principles»(27) .

«Axiom : truth which everyone accepts as true without proof»(28).

ويعتقد الباحث أن تعريف البديهية فى مجال المحاسبة يتفق مع ما ورد بشأنها سابقاً فى المعجم للوسيط ولدى الكتاب المعاصرين فى مجال المنطق ومناهج البحث العلمى حيث إن البديهية فى مجال المحاسبة لا تخرج عن كونها فروض موضوعة فى هذا المجال ليست فى حاجة إلى برهان على صحتها أو هى قضايا عامة فى مجال المحاسبة بينة بذاتها وليست فى حاجة إلى الحكم عليها ، من البديهيات المحاسبية ما هو متعارف عليه من أن « النفقة الرأسمالية تخص أكثر من فترة مالية واحدة ، بينما النفقة الإيرادية تخص فترة مالية واحدة . وكذلك يرى البعض وهو ما نعتقده أن الاستمرار والحيطة والحذر من البديهيات المحاسبية وهذه البديهيات تؤخذ كحقائق وتستخدم لاستدلالات تالية ، وكل من النفقات الرأسمالية والإيرادية له تأثير على القوائم المالية وكذلك كل من الإستقرار والحيطة والحذر لهما آثار واضحة أيضاً على الإجراءات المحاسبية والقوائم المالية .

وعلى ضوء ما سبق يمكن تعريف البديهيات المحاسبية فيما يلى :

فروض محاسبية تلقى القبول العام من مزاولى المهنة دون



(١٩) لسان العرب ، الجزء الخامس ، ص ٦٦٥ .

(٢٠) نجيبة محمود نمر ، مرجع سابق الاشارة إليه ، ص ٦٣ .

(21) West M.P. & Endicott J.G. The New Method English Dictionary, Longmon. 4th Edition, 1961, P. 25

(22) Oster G.. The Little Oxford Dictionary of Current English, printed at Great Britain at the University Press, Oxford by Vivian Ridler, 4th Edition, 1969, P. 31.

(٢٣) المعجم الوسيط ، الجزء الاول ، ص ٤٣ ، ٤٤ .

(٢٤) د . عبد الرحمن بدوى ، مناهج البحث العلمى ، دار النهضة العربية ١٩٦٣ ، ص ٥٠ .

(٢٥) د . محمود قاسم ، المنطق الحديث ومناهج البحث ، دار المعارف المصرية ، ١٩٦٨ ، ص ٣١٥ .

(٢٦) نجيبة محمود نمر ، نظرية المحاسبة ، مرجع سابق الإشارة إليه ، ص ٧٥ .

(٢٧) Oster G., The Little Oxford Dictionary Of Current English, Op.Cit., P.31.

(٢٨) West M.P. & Endicott J.G., Tht New Method English Dictionary, OP. Cit., P.25.

مفاهيم الإرشادات المحاسبية

حاجة إلى برهان على صحتها وتستخدم لتحقيق أهداف معينة .

(٣) المصـــادرة : Postulate

فيما يلي بعض المعاني والتعاريف للمصادرة :

« المصادرة : قضايا لا يمكن البرهان عليها لكنها ضرورية لإقامة البرهان كمصادرة اقليدس في الهندسة » .

« المصادرة : عقوبة موضوعها استصفاء مال المحكوم عليه واستيلاء الحكومة عليه » . (٢٩)

« المصادرة : صادرة على كذا طالبه به في إلحاح » .(٣٠)

« المصادرات قضايا مشتقة من مفاهيم المجال نفسه . وتؤخذ البديهيات والمصادرات في مجال المحاسبة ، من الواقع . فهي ليست فرضاً وإنما تحدد بناء على فهم الباحث لطبيعة المجال وتعرفه على حدوده وخبرته بنواحيه وعلاقته بالمجالات الأخرى وبذلك فهي تعتبر نوعاً من الملاحظات والمشاهدات غير المباشرة .» .

« البديهيات والمصادرات معاً تعتبر الأساس الذى يقوم عليه الجانب التفسيرى من النظرية حيث يشتق منها الفروض والمبادىء » . (٣١)

«Postulate : take a fact as known or as truth in [32] order to reason fromit» .

Postulate : thing claimed or assumed as basis of r easoning etc. prerequist demand. require. claim. [33] take for granted».

وهكذا يتضح أن مفهوم المصادرة في المعاجم العربية والأجنبية يتفق مع مفهومها في المحاسبة لدى الكتاب المعاصرين ، حيث تعتبر المصادرة قضية يفترض صحتها فلا تحتاج إلى برهان . من المصادرات المحاسبية « الدورية » حيث يفترض صحة مصادرة الدورية والتى تعنى تقسيم حياة المشروع ـ الوحدة المحاسبية ـ إلى فترات دورية ـ عادة اثنى عشر شهراً ـ يتم في نهايتها اتباع بعض الإجراءات المحاسبية تمهيداً لتحديد نتيجة عمليات المشروع خلال هذه الفترة وتحديد مركزه المالى في نهاية هذه الفترة .

وعلى ضوء ما سبق يمكن تعريف المصادرات المحاسبية فيما يلى :

المصادرات المحاسبية قضايا يفترض صحتها فلا تحتاج إلى برهان وتستخدم لاستدلالات تالية .

(٤) الفــرض :

فيما يلى بعض المعانى والتعاريف للفرض :

« فرضت الشيء : أفرضته فرضاً وفرضته أى أوجبته ، والفرض السنة فرض رسول الله ـ صلى الله عليه وسلم ـ وقوله تعالى ﴿ فَمَن فَرَضَ فِيهِنَّ الْحَجَّ ﴾ اى أوجبه على نفسه بإحرامه » . (٣٤)

« فراض وفروض ما اوجبه الله عز وجل على عباده وما يفرضه الإنسان على نفسه . وفى التنزيل ﴿ إِنَّ الَّذِى فَرَضَ عَلَيْكَ الْقُرْآنَ لَرَادُّكَ إِلَىٰ مَعَادٍ ﴾(٣٥)

والفرض « مصدر كل شيء تفرضه فتوجبه على إنسان » .(٣٦)

وفى هذا الصدد يرى البعض أن الفرض « عبارة عن فكرة منطقية متفق عليها بين المحاسبين وتتفق مع مجال استخدام المحاسبة وتمثل الأساس الذى تشتق منه المبادىء العلمية التى تتضمنها نظرية المحاسبة » . (٣٧)

« الفرض استنتاج يعبر عن فكرة موضوعية متعارف عليها بين المهتمين بالمحاسبة ويعتبر الأساس الذى تستمد منه أو تبنى عليه المبادىء العلمية » . (٣٨)

Hypothesis, that whic is supposed in order to [39] explain certain factors»

«Hypothesis, suppostion made as basis for [40] reasoning etc».

---

(٢٩) لاروس ، المعجم العربى الحديث ، ص ١١٢٠ .

(٣٠) المعجم الوسيط ، ص ٥١٢ .

(٣١) نجيبة محمود نمر ، نظرية المحاسبة ، مرجع سابق الإشارة إليه ، ص ٧١ .

(٣٢) West M.P. & Endicott j.G., The New Method English Dictionory, OP. Cit., P.240 .

(٣٣) Ostler G., The Little Oxford Dictionary Of Current English, Op. Ctl., p,412.

(٣٤) لسان العرب ـ الجزء الخامس ، ص ٢٣٨٧ .

(٣٥) المعجم الوسيط ـ الجزء الثانى ، ص ٦٨٩ .

(٣٦) مختار الصحاح ، الإمام محمد بن ابى بكر الرازى ، المطبعة الأميرية ـ ١٩١١ ، ص ٥٢٤ .

(٣٧) د . حلمى نمر ، نظرية المحاسبة المالية ، مرجع سابق الإشارة إليه ، ص ٩٤ .

(٣٨) د . محمود السيد الناغى ، مرجع سابق الإشارة إليه ، ص ٩٤ .

(٣٩) West M.P. & Endicott J.G., The New Method English Dictionary. Op. Cit., p. 162.

(٤٠) Seorge Oster, The Little Oxford Dictionary Of Current English. Op. Cit., P. 263.

« إن الفروض المحاسبية يجب أن تكون قضايا يستدل عليها من المجال المحاسبي وأن تكون قابلة للتحقيق وأن تقدم مجموعة الفروض المحاسبية إجابة وتفسيراً عند معالجة المحاسبة لعمليات التبادل التجارى وطريقة لمعالجة الحالات الجديدة التى لم يسبق مواجهتها » . (٤١)

ويمكن أن يضيف الباحث إلى ما سبق إلى أن الفرض فى مجال معين من مجالات المعرفة هو ما يتم الاتفاق عليه بشكل عام كافتراض أو قاعدة تطبق فى هذا المجال من أجل تحقيقه للهدف الذى قام من أجله ، وغالباً ما يكون الفرض مخالفاً للواقع مثل افتراض ثبات قيمة العملة فى مجال المحاسبة .

إن الفرض بطبيعته يحتمل الصدق والكذب وبمعنى آخر يحتمل أن تثبت صحة الفرض فيتحول إلى مبدأ ، أما إذا لم تثبت صحته فإنه يبقى هكذا إلى أن تثبت صحته أو يتم البحث عن فرض آخر يؤدى نفس الهدف ويحتمل أن تثبت صحته .

وعلى ضوء ما سبق من معانى وتعاريف للفرض فإنه يمكن للباحث بدوره أن يعرف الفروض المحاسبية فيما يلى :

قواعد افتراضية يضعها المحاسبون للتغلب على بعض مشاكل التطبيق العملى فى المحاسبة ، ويتم التعارف عليها بينهم إلى أن يثبت صحتها فتتحول إلى مبادىء أو تبقى هكذا أو تستبدل بقواعد افتراضية أخرى تكون أكثر إيجابية فى التطبيق العملى أو يحتمل تحولها إلى مبادىء علمية .

(٥) المبـدأ : Principle

فيما يلى بعض المعانى والتعاريف للمبدأ :

« مبدأ الشىء أوله ومادته التى يتكون منها كالنواة مبدأ النخل ، أو يتركب منها كالحروف مبدأ الكلام .

ومبادىء العلم أو الفن أو الخلق أو الدستور أو القانون ، قواعده الأساسية التى يقوم عليها ولا يخرج عنها .» (٤٢)

المبادىء « حقيقة أساسية تعتمد على حقائق أخرى أو حقيقة أولية تبنى عليها حقائق أخرى فرعية أو هى قانون عام أو قاعدة عامة تستخدم كمرشد للعمل أو أرض صلبة أو أساس يرشد التطبيق العملى . » (٤٣)

المبدأ « تعبر المبادىء عن عموميات تمثل أنماط تدل على ما يجب أن يكون عليه التطبيق العملى » . (٤٤)

« المبادىء هى إحدى أدوات أو عناصر نظرية المحاسبة وهى جوهر النظرية فى كافة العلوم وهى تحقق أهداف النظرية فى التفسير والتنبؤ حيث إنها تفسر الإجراءات والطرق المحاسبية المثبتة فى التطبيق العملى وتساعد على التنبؤ بالمستقبل » . (٤٥)

« المبدأ حقيقة أساسية تفسر ظاهرة معينة أو تعبر عن علاقات بين مجموعة من الظواهر فى مجال المحاسبة ، وهو ليس مطلقاً ولكنه يعبر عما هو عليه أو عما يجب أن يكون عليه التنفيذ » . (٤٦)

«Principle : generall truth or law at the bottom of other laws, general reason for action, ideas according to which one guides one life, a man of no principles. of no fixed beliefs, not to be trusted» . (٤٧)

«Principle : primary source or element, fundamental truth, rule by which conduct may be Guided» . (٤٨)

وهكذا يتضح أن المبادىء العلمية هى الأساسيات أو الأوليات التى يقوم عليها العلم المعين ، وتستخدم هذه المبادىء كأساس للتطبيق العملى للقضاء على أى انحرافات ملموسة فى التطبيق العملى ، كما تعتبر أساساً لترشيد العلم وتطويره . من هذه المبادىء فى مجال المحاسبة على سبيل المثال « الثبات » وهو يعنى بإيجاز الثبات فى تطبيق الإرشادات المحاسبية المتعارف عليها من فترة مالية إلى أخرى ، ولهذا الثبات الكثير من المزايا فى مجال المحاسبة من أهمها إجراء المقارنات بين فترة مالية وأخرى وللمقارنة أهميتها كما هو معروف حيث تستخدم فى ترشيد البنود المختلفة للمصروفات والإيرادات ، كذلك « فإن مقابلة المصروفات بالإيرادات » تعتبر من المبادىء المحاسبية المتعارف عليها حيث إن تحديد نتيجة العمليات من ربح أو خسارة يستلزم إجراء مثل هذه المقابلة بين المصروفات والإيرادات .

وعلى ضوء ما سبق من معانى وتعاريف للمبدأ ، فإنه يمكن للباحث أن يعرف المبادىء المحاسبية فيما يلى :

(٤١) نجيبة محمود نمر ، الإطار العلمى لنظرية المحاسبة ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية التجارة جامعة القاهرة ، ١٩٦٨ ، ص ٣٦.

(٤٢) المعجم الوسيط ، الجزء الأول ، ص ٤٢ .

(٤٣) د . عمر حسنين ، تطور الفكر المحاسبى ، مرجع سابق الإشارة إليه ، ص ٢٢ .

(٤٤) د . حلمى محمود نمر ، نظرية المحاسبة المالية ، مرجع سابق الإشارة إليه ص ٣٤٧ .

(٤٥) د . بهجت محمد حسنى ، النظرية فى المحاسبة ، مرجع سابق الإشارة إليه ص ٢١٤ _ ٢١٥ .

(٤٦) د . محمود السيد الناغى ، دروس فى نظرية المحاسبة ، مرجع سابق الإشارة إليه ، ص ١٠١ .

(٤٧) West M.P. & Endicott, J.G., The New Method English Dicionary, Op. Cit., P.243.

(٤٨) Oster G., The Little Oxford Dictionary Of Current Of Current English, Op. Cit., P.420.

مفاهيم الإرشادات المحاسبية

حقائق عامة كانت فروضاً ثبتت صحتها فى المزاولة العملية للمحاسبة تستخدم لترشيد هذه المزاولة وتطويرها كلما دعت الحاجة إلى ذلك .

وجدير بالذكر ، أن كلا من القضية والبديهية والمصادرة والفرض والمبدأ فى المحاسبة يمكن أن يكون مجالاً للتغيير إذا ثبت أن هناك من الإرشادات المحاسبية ما هو أكثر فعالية فى الممارسة العملية وفى ترشيد هذه المزاولة .

وهكذا يتضح أن القضايا اداة منطقية للربط بين المفاهيم ، والبديهية قضية واضحة بذاتها تستخدم لاستدلالات تالية وتستخدم فى أكثر من مجال من مجالات المعرفة ، والمصادرة قضية يفترض صحتها فلا تحتاج إلى برهاناً وتستخدم فى المجال الذى تشتق منه هذه المصادرة أى أن كلا من البديهية والمصادرة قضية والفرق بينهما أن البديهية واضحة بذاتها وتستخدم فى أكثر من مجال من مجالات المعرفة بينما المصادرة يفترض صحتها فلا تحتاج إلى برهان وتستخدم فى المجال الذى تشتق منه ، والفرض فى مجال معين من مجالات المعرفة هو ما يتم الاتفاق عليه بشكل عام كافتراض أو قاعدة تطبق فى هذا المجال من أجل تحقيقه للهدف الذى قام من أعلى ، وغالباً ما يكون الفرض مخالفاً للواقع مثل فرض ثبات قيمة العملة ، والمبادىء عموميات تمثل أنماط تدل على ما يجب أن يكون عليه التطبيق العملى ، وهى إحدى أدوات أو عناصر النظرية المحاسبية .

(٦) مفاهيم اخرى :

تناولنا أهم المصطلحات التى تلازم الإرشادات المحاسبية المتعارف عليها وبوجه خاص القضايا Propositions والبديهيات Axioms والمصادرات Postulates والفروض Hypothesis وأخيراً المبادىء Principles ويرجع ذلك إلى اهمية الإرشادات السابقة فى انها الأساس الذى تقوم عليه النظرية المحاسبية .

إلى جانب الإرشادات السابقة هناك الكثير من الإرشادات المحاسبية المتداولة فى الفكر المحاسبى من بينها القاعدة (Rule) والسياسة (Policy) والمفهوم (Convention) والأسلوب (Style) . وكل من هذه الإرشادات وغيرها تستخدم مترادفات ، الأمر الذى يمكن معه القول إنه لم تعد هناك تفرقة واضحة بين الإرشادات السابقة فى الكتابات المحاسبية التى تتناول الفكر المحاسبى المعاصر .

(خامساً) تبويب الإرشادات المحاسبية :

على ضوء ماأمكن التوصل إليه فيما سبق من تحديد لمفاهيم أهم المصطلحات التى تلازم الإرشادات المحاسبية المتعارف عليها وبوجه خاص القضايا والبديهيات والمصادرات والفروض والمبادىء ، فإنه يمكن أن يتم تبويب الإرشادات المحاسبية المتعارف عليها فيما يلى :

(١) القضايا Propositions

يعتقد بأنها تتضمن ما يلى :

(أ) قيمة الأصل الثابت عبارة عن مجموعة من النفقات الرأسمالية التى انفقت على الأصل الثابت إلى أن يصبح صالحاً للاستعمال .

(ب) النفقة الإيرادية هى التى تستفيد منها الوحدة المحاسبية لفترة مالية واحدة بينما النفقة الرأسمالية تستفيد منها الوحدة المحاسبية لأكثر من فترة مالية واحدة .

(٢) البديهيات Axioms

يعتقد بأنها تتضمن ما يلى :

(أ) الاستمرار .
(ب) الحيطة والحذر .
(جـ) القياس النقدى .

(٣) المصادرات Postulates

ويعتقد بأنها تتضمن ما يلى

(أ) الدورية .
(ب) البديهيات المشار إليها سابقاً .

(٤) الفروض Hypothesis

ويعتقد بأنها تتضمن ما يلى :

(أ) ثبات قيمة العملة .
(ب) الشخصية المعنوية .
(جـ) الوحدة المحاسبية .

(٥) المبادىء Principles

ويعتقد بأنها تتضمن ما يلى :

(أ) الثبات .
(ب) مقابلة المصروفات بالإيرادات .
(جـ) الموضوعية .
(د) التكلفة التاريخية .
(هـ) الشمول .

ويود الباحث أن يشير إلى التبويب السابق لم يشمل كل الإرشادات المحاسبية المتعارف عليها ، هذا فى الوقت الذى

يمكن معه القول بأن الأمر لايزال فى حاجة إلى تضافر جهود المنظمات المهنية للمحاسبة والمراجعة والجامعات إلى أن يتم الاتفاق على مفاهيم محددة لطبيعة الإرشادات المحاسبية من ناحية وإلى تبويب هذه الإرشادات المحاسبية بشكل متعارف عليه ، وبمعنى آخر الاتفاق على طبيعة وعدد الإرشادات المتعارف عليها .

خاتمة وتوصيات :

لا خلاف حول أهمية وضع نظرية علمية للمحاسبة ، ومع كثرة البحوث والدراسات فى هذا الخصوص فإنه فى اعتقادنا لم يتم حتى الآن وضع نظرية علمية محاسبية متكاملة . إن الخلط فى طبيعة وعدد الإرشادات المحاسبية المتعارف عليها يعتبر من العقبات التى حالت دون وضع نظرية متكاملة للمحاسبة . من هنا كانت فكرة هذا البحث لتحديد مفاهيم عدداً من المصطلحات التى تسبق الإرشادات المحاسبية المتعارف عليها وتبويبها بشكل يساعد على وضع نظرية متكاملة للمحاسبة .

ويمكن إيجاز ما انتهى إليه الباحث فى النقاط الخمس التى تناولها فيما يلى :

مفهوم واهمية النظرية المحاسبية :

إن أهمية تحديد مفهوم النظرية المحاسبية يتأتى من ضرورة تحديد مفهوم كل من الإرشادات المحاسبية التى تكون النظرية من قضايا ومبادىء وما إلى ذلك . أما عن أهمية النظرية المحاسبية فإنه لا خلاف على أن أهميتها تنبع من أهمية الفكر المحاسبى فى تدعيم وتطوير المحاسبة .

تكوين النظرية المحاسبية :

عرض الباحث لعدد من الكتابات المحاسبية التى تناولت الطرق التقليدية لبناء النظرية المحاسبية ، وأشار الباحث إلى المداخل الحديثة فى هذا المجال وهى مدخل الأحداث (The Events Approach) والمدخل السلوكى (The Behavioral Approach) والمداخل التنبؤية (The Predictive Approach) وانتهى الباحث إلى أن الطريقة المختلطة تعتبر من أكثر الطرق استخداماً حتى الآن .

الخلط فى طبيعة وعدد الاشادات المحاسبية :

استخدم الباحث المصطلح إرشادات محاسبية (Accounting Guidlines) بدلاً من المصطلح القواعد والأصول المحاسبية (Accounting Standards) اعتقاداً بأن المصطلح ارشادات أكثر تعبيراً فى هذا الخصوص حيث إن المصطلح قواعد وأصول محاسبية متعارف عليها (G.A.A.S.) يتضمن كلمتى قواعد وأصول وكلمة قواعد (Rules) هذه تستخدم فى مجال المحاسبة للتعبير عن بعض الإرشادات المحاسبية المتعارف عليها (G.A.A.G.) من ذلك مايراه البعض من أن الدورية فى المحاسبة تعتبر قاعدة . ولهذا يفضل استخدام المصطلح إرشادات محاسبية متعارف عليها بدلاً من المصطلح قواعد وأصول محاسبية متعارف عليها ، كما بين الباحث التباين فى عدد الإرشادات المحاسبية المتعارف عليها .

مفاهيم المصطلحات التى تلازم الإرشادات المحاسبية :

ناقش الباحث هنا مفهوم بعض المصطلحات التى تلازم الإرشادات المحاسبية وبوجه خاص تلك التى تشكل أساساً لوضع نظرية محاسبية وهى القضايا والبديهيات والمصادرات والفروض والمبادىء . وقد استعان الباحث ببعض المعاجم العربية والأجنبية وعدداً من الآراء والكتابات المحاسبية . وعلى ضوء ذلك أمكن تحديد تعارف كل من المصطلحات المشار إليها فى مجال المحاسبة كما يلى :

القضايا : كل مفهومين أو أكثر فى مجال المحاسبة تربطهما علاقة منطقية وفى حاجة إلى البرهنة على مدى صدق هذه العلاقة .

البديهيات : فروض محاسبية تلقى القبول العام من مزاولى المهنة دون حاجة إلى برهان على صحتها وتستخدم لتحقيق أهداف معينة .

المصادرات : المصادرات المحاسبية قضايا يفترض صحتها فلا تحتاج إلى برهان وتستخدم لاستدلالات تالية .

الفروض : قواعد افتراضية يضعها المحاسبون للتغلب على بعض مشاكل التطبيق العملى فى المحاسبة ، ويتم التعارف عليها بينهم إلى أن يثبت صحتها فتتحول إلى مبادىء أو تستبدل بقواعد افتراضية أخرى تكون أكثر إيجابية فى التطبيق العملى أو يحتمل تحولها إلى مبادىء علمية .

المبادىء : المبادىء المحاسبية حقائق عامة كانت فروضاً تثبت صحتها فى المزاولة العملية للمحاسبة ، تستخدم لترشيد المزاولة وتطويرها كلما دعت الحاجة إلى ذلك .

وقد أشار الباحث إلى بعض المصطلحات الأخرى التى تسبق الإرشادات المحاسبية مثل القاعدة والسياسة والأسلوب وهذه المصطلحات وغيرها تستخدم مترادفات فى الكتابات المحاسبية التى تدور حول الفكر المحاسبى .

تبويب الإرشادات المحاسبية :

على ضوء مراحل البحث السابقة أمكن الوصول إلى تبويب بعض الإرشادات المحاسبية فيما يلى :

القضايا : منها (١) إن قيمة الأصل الثابت عبارة عن مجموعة من النفقات الرأسمالية التى انفقت عليه إلى أن يصبح صالحاً للاستعمال. (٢) المصروف الإيرادى هو الذى

مفاهيم الارشادات المحاسبية

يستفاد منه لفترة مالية واحدة أما المصروف الرأسمالى فهو الذى يستفاد منه لأكثر من فترة مالية واحدة .

البديهيات : منها : (١) الاستمرار . (٢) الحيطة والحذر . (٣) القياس النقدى .

المصادرات : منها : (١) الدورية (٢) القياس النقدى (٣) الاستمرار .

الفروض : منها : (١) ثبات قيمة العملة . (٢) الشخصية المعنوية . (٣) الوحدة المحاسبية .

المبادىء : منها : (١) الثبات . (٢) مقابلة المصروفات بالإيرادات . (٣) الموضوعية . (٤) التكلفة التاريخية . (٥) الشمول .

وفى النهاية يوصى الباحث بالمزيد من البحث والدراسة من جانب المنظمات المهنية للمحاسبة والمراجعة والجامعات من أجل العمل على وضع نظرية علمية متكاملة للمحاسبة ، على أن تتجه البحوث أولاً لإزالة العقبات التى تحول دون وضع هذه النظرية المتكاملة ومن بينها إزالة الخلط الملموس فى طبيعة وعدد الإرشادات المحاسبية المتعارف عليها وتحديد ما إذا كانت نظرية المحاسبة سوف توضع كنظرية عامة أم نظرية لكل فرع محاسبى وما يستلزمه ذلك من تحديد الفروع المحاسبية .

ويامل الباحث ان يكون قد وفق فى المساهمة بعض الشىء فى مجال النظرية المحاسبية .

والله ولى التوفيق .

مراجع البحث

(اولاً) معاجم لغوية :

(١) المعجم الوسيط ـ الجزء الأول والجزء الثانى .
(٢) المعجم العربى الحديث ـ لاروس .
(٣) لسان العرب ـ الجزء الخامس .
(٤) مختار الصحاح .
(٥) Oster G., The Little oxford Dictionary Of Current English, 4Th Edition, 1969.
(٦) West M.P. & Endicott J.G., The New Method English Dictionary, Longman, 4Th Edition, 1961.

(ثانياً) رسائل جامعية :

(١) عطية على البدويهى ، التطور التاريخي الفكرى والمهنى للمحاسبة ، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية التجارة جامعة الأزهر ، ١٩٧٧ .
(٢) نجيبة محمود نمر ، الإطار العلمى لنظرية المحاسبة ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية التجارة جامعة القاهرة ، ١٩٦٨ .
(٣) نجيبة محمود نمر ، نظرية المحاسبة ، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية التجارة جامعة القاهرة ، ١٩٧٢ .

(ثالثاً) دوريات :

(١) مجلة الاقتصاد والإدارة ، تصدرها كلية الاقتصاد والإدارة جامعة الملك عبدالعزيز ، العدد ١٦ ، ١٤٠٣ هـ ـ ١٩٨٢ م .
(٢) The Accounting Review, April, 1957.

(رابعاً) كتب عربية واجنبية :

(١) د . بهجت محمد حسنى ، النظرية فى المحاسبة ، مكتبة عين شمس ، ١٩٨٥ .
(٢) د . حلمى محمود نمر ، نظرية المحاسبة المالية ، دار النهضة العربية ، ١٩٧٧ .
(٣) د . عبدالرحمن بدوى ، مناهج البحث العلمى ، دار النهضة العربية بالقاهرة ، ١٩٦٣ .
(٤) د . عمر السيد حسنين ، تطور الفكر المحاسبى ، دار النهضة العربية ، ١٩٧٢ .
(٥) د . محمود الجوهرى ود . عبدالله الخريجي ، مناهج البحث العلمى ، الجزء الثانى ـ طرق البحث الاجتماعي ، الطبعة الثانية ، ١٤٠٠ ـ ١٩٨٠ .
(٦) د . محمود قاسم ، المنطق الحديث ومناهج البحث ، دار المعارف ، ١٩٦٨ .
(٧) د . محمود الناغى ، دروس فى نظرية المحاسبة ، مكتبة عين شمس ، ١٩٨٧ .
(٨) A. Belkaout, Accounting Theory, University Of Illinois at Chicago Circle, Copright, 1981.
(٩) A Statement Of Basic Accounting Theory, Issued By The American Accounting Association, 1966.
(١٠) Richard W. Metcalf & Pierre 1. Titard W.B. Saunders Company, 1976.

ملاحظات حول

بناء القدرات وبناء المؤسسات

بقلم : الدكتور محمود توفيق الريس
أكاديمية السادات . فرع بورسعيد

« تقول هذه الورقة أن الفكر التنموى فى تطور مستمر ، وأن نظرية بناء المؤسسات احتلت المسرح النظرى فى فترة الستينيات ، ثم تدريجيا ومنذ منتصف السبعينيات ، حل مكانها نظرية بناء القدرات ، ونقارن هنا فى هذا المقال بين النظريتين ، وننتهى إلى أهمية كلاهما فى دراسات إدارة التنمية » .

تطور الفكر التنموى فى أعقاب الحرب العالمية الثانية تطورا بالغا وسريعا ، ومما يدل على ذلك وبغض النظر عن الدراسات الأخيرة عن التنمية السياسية والتى تركز حول السلطة السياسية فى الدول النامية ، أو بحث الإطار السياسى الملائم للتنمية وطرقها عدة أسئلة حول تأشير دور الجهاز الإدارى ووظائف البيروقراطية فى إدارة التنمية ودور المؤسسات الأهلية فى التنمية ، أنه فى خلال الربع الأخير من القرن الحالى قدم لنا هذا الفكر نظريتين هامتين أحدثتا ثورة فى مجال التنمية السياسية والإدارة العامة وإدارة الأعمال والفكر الاجتماعى بصفة عامة ، هما بناء المؤسسات وبناء القدرات(١) .

وبمعنى أدق اننا نجد أن معظم هذه الدراسات تعالج مفهومين مختلفين تماما : مشكلة إنشاء نظام سياسى جديد ، ومشكلة تكيف نظام سياسى قائم .

على أية حال فإن الفكر التنموى يميل لأن يأخذ بالمفهومين معا . ويبدو أن ذلك نابع من واقع تجربة الدول النامية ذاتها ، فالتنمية السياسية كما أجمع خبراء التنمية السياسية من امثال أيزمان وأبتر ، ووليام متشيل وايزنشتادات وباى وويز وهنتنجتون وبريبنتى والموند وباول هى خلق نظام سياسى مستقر ، أى أنها عمليات مستمرة تجاه ما يسمى « المؤسساتية السياسية » Institutionalzation أى التوكيد على التنظيم على حساب العوامل الأخرى(٢) . وفى المرحلة الأولى ترتبط التنمية السياسية بالتعبئة السياسية ثم تتطور إلى مرحلة المؤسساتية السياسية بمعنى تسكين السلطة فى المؤسسات السياسية .

وما أطرف التشبيه الذى يقدمه لنا بيرلموتر (Perlmut-ter) فى هذا الصدد حيث يمثل ديناميكية المؤسساتية السياسية بعمليات الاستثمار فى مشروعات الأعمال ، فالمرحلة الأولى وهى التعبئة السياسية أشبه بجمع الموارد ، وأما المرحلة الثانية وهى فك التعبئة (أو المؤسساتية السياسية) فإنها تعنى توزيع السلع السياسية والاقتصادية والاجتماعية وهى أشبه بعملية اقتسام الأرباح بواسطة أصحاب الأسهم المشاركين(٣) .

وتجدر الإشارة هنا إلى أن دائرة المعارف البريطانية قد أوضحت أهمية المؤسسات والتنظيمات التى تتمتع بقدر من التمايز البنائى والتخصص الوظيفى باعتبارها سمة ملازمة للمجتمع المعاصر وأحد المعايير الرئيسية للتقدم السياسى .

وهناك إجماع من خبراء التنمية السياسية دون استثناء على أهمية قيام قدر من المؤسسات القوية والفعالة فى المجتمع تدعمه وتحافظ على استقراره وتمنحه درجة كبيرة من المرونة والتكيف إزاء التطورات السياسية والاجتماعية وتحقق آماله وتطلعاته فى مختلف الميادين . وتقاس قوة الدولة أى دولة فى مدى قدرتها على إقامة أو بناء مؤسسات قوية أو توسيع

(١) د . نبيل محمد توفيق السمالوطى ، بناء القوة والتنمية السياسية الاسكندرية ، الهيئة المصرية العامة للكتاب ، ١٩٨٧ ، ص ٢١٢ .

(٢) M.J.Esman, The Institution Building concepts;An Interim Appraisal (Pittsburgh, Doc: University of Pittsburgh, 1967) pp. 10 - 13.

وانظر ايضاً :

D.E.Apter. The politics of Modernization (Chicago : The University of chicage Press, 1968) p.67.

(٣) Amos Perlmutter Anatomy of Political Institutionalization : some Comparative Analysis Massachusetts : Harvard University, 1970 . p.26.

ملاحظات حول بناء القدرات وبناء المؤسسات

نطاقها المؤسسي ، كما وكيفا وتوسيع نطاق اختصاصاتها وزيادة قدراتها الفنية وكفاءتها ودرجة تماسكها(٤).

ومن هنا وابتداء من الستينيات أصبح منهج بناء المؤسسات وحده صاحب السيادة على غيره من مناهج بناء المؤسسات الأخرى في الفكر التنموي وأصبحت مشكلة بناء المؤسسات لا تقتصر على الدول النامية وحدها وإنما تنطبق على كافة الدول بما فيها الدول المتقدمة نفسها ، فالدولة التي لا تملك تلك المقدرة على بناء مؤسسات قوية فيها تعاني بذلك حالة من الانهيار التنظيمي ، ومن هنا أصبحت مسألة بناء المؤسسات أكبر مشكلة تواجهها الدول النامية بالذات حيث تعجز معظم هذه الدول عن إقامة مؤسسات تمتص التحولات المختلفة والتغيرات التي تتمخض عن عمليات التحديث فيها(٥).

كما تلعب المؤسسات دورا خطيرا في تحقيق التعبئة الاجتماعية ، إذ تفرض هذه التعبئة مطالب حادة على النظام السياسي بسبب اتساع نطاق المشاركة السياسية وارتفاع مستويات التطلع السياسي والاقتصادي للجماهير والقضاء على الأمية وهي أهم أهداف التعبئة الاجتماعية ، وتؤثر على الأبنية الحكومية ، ومع أنها قد لا تعزز من شرعية النظام ، فإنها قد تحدث ذلك بطريقة غير مباشرة من خلال تقوية القدرات الحكومية ، حيث تستخدم الحكومات التقنية الحديثة في تحسين قدراتها على صيانة الأمن السياسي وفي توسيع دائرة وجودها وحجم وظائفها الإدارية . كذلك تساهم المؤسسات الكفؤة في تحقيق مطلب أساسي من مطالب الدول النامية وهو البحث عن الذات أو عن الشخصية القومية وهذه تثير قضية كفاءة المؤسسات القادرة على مواجهتها(٦).

كذلك تؤدي المؤسسات في النظم السياسية المتقدمة عادة عدة وظائف هامة فيه حيث تسمح بحل وتسوية الصراعات التي تلازم المجتمعات الحديثة ، كما تقوم بتحويل مطالب وتفضيلات الجماهير « المدخلات » إلى قرارات « مخرجات » وهو ما يؤدي إلى ترابط مختلف مستويات أداء النظام والمؤسسات الفعالة وحدها هي القادرة على ضبط المطالب وتنظيمها وتتيح لها التعبير والشرعية وتيسر التغيير .

وتتعدد طرق نشأة المؤسسات ، فهناك نمط التنشئة السلمية ، فمعظم المؤسسات وبخاصة التقليدية منها ، تنشأ بحكم العادة وتتطور ببطء وبالتدريج ، من ناحية أخرى يمكن أن تنشيء الثورة الحاجة إلى مؤسسات أو تجعل من اليسير إنشاء نوع المؤسسات الذي يريده الثوار . كذلك حركات الإصلاح لها تأثيرها الهام المستمر في إقامة المؤسسات وعمل إقرار نظام المؤسسات وهذا التأثير يهدف إلى إصلاح ناحية بذاتها من نواحي عملية إقامة المؤسسات . وهناك طريقة أخرى من طرق إنشاء أو تجديد المؤسسات وهي التخطيط عن طريق وضع برنامج مدروس(٧).

نقل المؤسسات :

ويرتبط ببناء المؤسسات موضوع نقل المؤسسات وهو موضوع له أهميته خصوصا في الدول النامية ، فمعظم الدول النامية اتجهت إلى ظاهرة نقل المؤسسات ، فأخذت أنماط بناء المؤسسات في الدول المتقدمة ، وحاولت نقلها كما هي وتقليدها ، أو حاولت تغيير إجراءات تحقيق نفس الوظيفة دون إعادة التوجه الوظيفي للمؤسسة ، فنقلت قوالب هذه المؤسسات دون جوهرها ، واهتمت بالشكل دون الجوهر وذلك اعتقادا منها أن ذلك ينقلها إلى التقدم ويدمغها بالعصرية . وانتهت معظم هذه المؤسسات إما بالجمود أو التصفية أو التغير(٨).

ولذلك يمكن القول بأن عملية بناء المؤسسات في الدول النامية ، في النهاية ، وفي حالات كثيرة منها تعبر عن عملية انقطاع بين الماضي والحاضر فهي تخلق دون أن تدري مؤسسات مهجنة وليست وطنية أو أصيلة ، وهي عملية ترتبط بالتغير كذلك ترتبط بالقيم الوطنية الموجودة والصراع بينها ومعها خصوصا في الموروثات وفلكلور التراث وهي عملية معقدة العناصر ومتنافرة ، إذ تقتضي التأليف والتنسيق بين عدد من العناصر الوطنية المختلفة التي هي نادرة دائما بطبيعتها في هذه الدول الضعيفة والتي تسهم في بناء أي مؤسسة وبدونها

---

(٤) Harwitz, "Contemporary Approaches to Political stability (Comparative Politics, Chicago, Vol. 5, No. 3, April 1981), pp. 449-463.

(٥) G.Almond & G.Powell : Comparative Politics : systems; Process & policy (Boston, little Brown & Company, 1981) pp. 283-286 .

(٦) Eisenstadt, Building in National Development : An Approach to Induced change intransitional Societies (Pittsburgh, 1965) pp. 87-89.

وانظر أيضاً : د . سيد عبد المطلب غانم ، دراسة في التنمية السياسية ، القاهرة ، مكتبة القاهرة الحديثة ، ١٩٨٦ ، صص ٤٨ ـ ٥٠ .

(٧) A.Etzioni, Modern Organiztion (Englewood Cliffs, N.I : Prentice Hall Inc. 1983). p.17.

(٨) Helio Jaguaribe, Political Development (N.Y. Harber 8 Row Publishers, 1983). p.17.

لا يكتمل البناء ، ومن هذه العناصر القدرات المادية والبشرية من البيئة الداخلية والخارجية . ومما لاشك فيه أن معظم عمليات بناء المؤسسات فى الدول النامية عملية تتم فى مصلحة المنقول عنه وليس الناقل أو المتبوع وليس التابع ، إذ تؤدى فى النهاية إلى خلق ما نسميه بالتنمية المختلة عضويا - Dis Organic development حيث يقوم النظام السياسى بنقل التقدم المادى لمجتمع ما أو لتنظيم سياسى آخر إليه محاولة تطبيقه بالكامل دون أن يصاحب ذلك نقل مماثل فى الرموز القيمية أو الثقافية اللازمة لتدعيمه والحصول على التأييد اللازم له(٩).

اهمية الاقتراب المؤسسى :

ويهمنا فى هذا المجال أن نوضح أن أصحاب هذه المفاهيم الخاصة فى بناء المؤسسات حين قدموها فى بداية الأمر ، إنما طرحوها فى إطار دراسة وتحليل مؤسسات وبنى النظام السياسى الداخلى ، أى مؤسسات وبنى الدولة ، ولكنه جرت بعد ذلك محاولات مختلفة لتطبيق إطار النظريتين أى نظرية بناء المؤسسات ونظرية بناء القدرات ، فى إطار دراسات المقارنة فى تقييم ابنية المؤسسات المختلفة القائمة ، حتى غير السياسية منها ، بما فيها من مؤسسات إدارية أو اجتماعية أو اقتصادية فى الدول المختلفة . ومن هنا أصبح الاقتراب المؤسسى واحداً من الأبعاد البنائية فى الدراسة المقارنة بيد انه يتميز عن غيره من الاقترابات الأخرى ، مثل الاقتراب البنائى الوظيفى بعدم الاهتمام بالتقسيمات الوظيفية الجامدة التى تبناها رواد الاقتراب البنائى الوظيفى مثل تجميع المصالح وتكتيلها والاتصال السياسى والتنشئة وغيرها(١٠).

وطبقا لهذا الاقتراب كل مؤسسة تستطيع ان تحتفظ بقدر من القيمة والاستقرار تكفل لها نجاح تجربتها والقضاء على التحديات التى تواجهها إذا تمتعت فى بنائها المؤسسى بقدر غير قليل من التماسك والوحدة وتعقد الوظائف وتعددها وانتشارها وتمتع تنظيمها الإدارى بالمرونة الكافية التى تساعدها على التكيف والتطوير ورفض الجمود وإذا حقق لها هذا التنظيم قدرا من الاستقلال وعدم التبعية .

اسباغ الطابع المؤسسى على الأبنية السياسية لدى هنتنجتون :

ويعتبر « صامويل هنتنجتون » أحد رواد منهج بناء المؤسسات فى الستينيات ، إذا احتلت عملية بناء المؤسسات أهمية مركزية فى تحليله ، فالسبب الأساسى فى أفول النظام السياسى فى رأيه يتمثل فى عجز هذه الانظمة عن تحقيق تنمية مؤسسية تتناسب مع التغير الاقتصادى والاجتماعى الحادث فيها ، وتكتسب عملية إسباغ الطابع المؤسسى على الأبنية السياسية فى الدول النامية لديه أهمية خاصة بسبب تخلف نظامها السياسى وسيطرة الطابع السلطوى أو الأرتوقراطى عليه وما تعانيه من ضعف أبنيتها وتمزقها وفقر أو ضعف كياناتها التنظيمية وقصورها واتسامها بالشخصية وعدم الاستقرار . كما تتسم العملية السياسية فى الدول النامية ومن ثم علاقاتها بالراى العام وبعملية توزيع القيم بالغموض(١١)

وقد رأى هنتنجتون أن تنافس المصالح بين الجماعات هو الذى يخلق المجتمع ككل ، كذلك الرغبة الحادة فى إيجاد التزام قيمى موحد يميز المجتمع عن باقى المجتمعات الأخرى . وكل مجتمع توجد فيه عدد من القوى الاجتماعية المتنوعة وتعمل المؤسسات على تهذيب هذه القوى السائدة أو الحد من دورها بتقنينها أو مساندتها بصورة شرعية أو تعمل على استقلالها من جهة أخرى . ومن هنا يصبح بإمكاننا أن نميز بين المجتمعات البسيطة أو غير المجتمعية التى تسود فيها القوى الاجتماعية وتسيطر على كل شىء ، والمجتمعات المجتمعية التى تتوافر فيها قدر من المجتمعية Community المناسبة حيث قوة كل جماعة تتحدد من خلال المؤسسات القائمة التى تقوم بإعادة توجيهها بما يحفظ توازنها وباقى القوى الموجودة فى المجتمع . ومن هنا تتوقف درجة المجتمعية فى أى مجتمع عند هنتنجتون على درجة قوة مؤسساتها السياسية . ومن هنا انتقد رسو وماركس اللذان اعتقدا فى إمكانية خلق مجتمع تام لا يعمل بالسياسة Where Politics is super Fluous وقد نشأت المؤسسات السياسية بفعل عدم الاتفاق بين القوى الاجتماعية والرغبة المستمرة فى إيجاد الأجهزة المختلفة الكفيلة بتحقيق هذا الاتفاق . كما تنشأ بفعل تعدد القوى الاقتصادية فى المجتمع ، ويرى هنتنجتون أن مستوى المجتمعية السياسية Political Community ، الذى يسود مجتمع ما ، إنما يعكس قوة العلاقة بين المؤسسات السياسية والقوى الاجتماعية الموجودة فيه ، وهذه القوى قد تكون اخلاقية أو دينية أو إقليمية أو اقتصادية أو مجموعات دستورية ، ويعمل التحديث على مضاعفة وتنويع القوى الاجتماعية فى المجتمع(١٢)

(٩) Perlmutter, Op. Cit, P.63.

(١٠) د. عبد الغفار رشاد ، الرأى العام ، دراسة فى النتائج السياسية ، القاهرة ، مكتبة نهضة الشرق ، ١٩٨٦ ، ص ٥٢ .

(١١) Samuel Huntington; Ploitical Development and Political Decay " in Claude welch.ed. political Modernization (california : Duxbury Press, 1977), pp. 238-277.

(١٢) Huntington, Op.Cit, p.63.
وانظر أيضاً : د. نبيل محمد توفيق السمالوطى ، الايديولوجيات وأزمة علم الاجتماع المعاصر ،الاسكندرية الهيئة المصرية العامة للكتاب ، ١٩٧٥ ، ص ٣٨ .

ملاحظات حول بناء القدرات وبناء المؤسسات

وقد قسم هنتنجتون المجتمعات المختلفة تبعا لدرجة تأسيسها السياسى والمشاركة السياسية فيها ، فالمجتمعات المتخلفة يسودها قدر قليل من المشاركة السياسية وتتميز بضعف مؤسسى واضح وتسيطر فيها القوى الاجتماعية تماما وتستخدم أساليبها الخاصة مباشرة فى تسيير أمورها السياسية ، أما الأنظمة السياسية الحديثة أو المتقدمة فهى التى يسودها قدر مؤسسى واضح . وفى غياب المؤسسات ، تسيطر الأقلية وتقبلها الجماهير التى يسهل على الأقلية استقطابها وتعبئتها .

وبلغة المشاركة هناك ثلاثة مستويات للاستقرار السياسى :

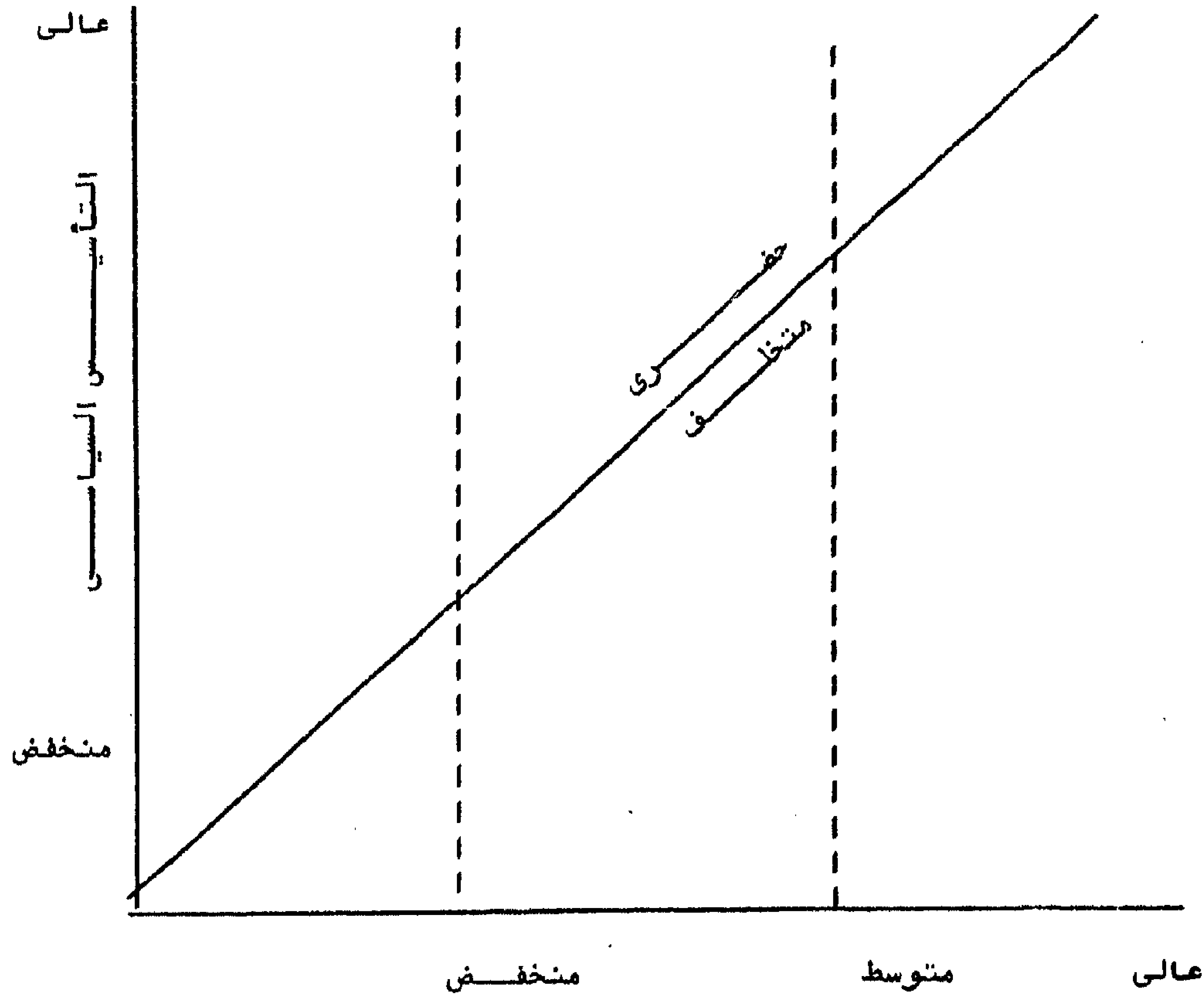
١ ـ **المستوى المنخفض** : حيث تقل درجة المشاركة تماما أو تنعدم ولا يقوم بها إلا بعض الفئات الأرستقراطية التقليدية أو النخبة البيروقراطية .

٢ ـ **المستوى المتوسط** : حيث تشارك الطبقات المتوسطة فى العملية السياسية .

٣ ـ **المستوى الرفيع** : حيث النخبة والطبقة المتوسطة والشعب يشارك الجميع فى النشاط السياسى .

ويقوم استقرار مجتمع على مدى العلاقة السائدة بين مستوى المشاركة السياسية والتأسيس السياسى . وبالطبع إذا زادت درجات المشاركة السياسية تزداد عوامل التعقد والاستقلال والقبول والتماسك فى مؤسسات النظام السياسى وذلك فى حالة استقرار النظام ذاته .

ويوضح الشكل رقم « ١ » جوانب هذه العلاقة .



الاقتراب المؤسسى New Institional Approach عند هنتنجتون :

وقد تمكن هنتنجتون من وضع أربعة مؤشرات لقياس اداء المؤسسة وتحديد حجم انجازاتها وبيان دورها الوظيفى فى النظام السياسى . ولا تعدو هذه المحاولة الناجحة إلا أن تكون استمرار للمحاولات التى يقوم بها المسئولون عن بناء المؤسسات باستمرار فى الدول المختلفة ، لدراسة الوسائل السليمة لإدارة هذه المؤسسات أيا كان نوعها وتحقيق سبل تطوير أدائها وتوسيع مجالات عملها وتعميق أهدافها وتقوية

معدلات أدائها ونوعية وتحسين طبيعة الوظائف التي تؤديها(١٣).

ويمكن القول بأن هذه المحاولة تمثل الاقتراب الملائم لتناول الأسلوب الأفضل لبناء المؤسسة وبيان دورها ومسألة تحديد مجمل إنجازاتها في مجال ما من مجالات التنمية، ويطلق على هذا الاقتراب أحيانا الاقتراب المؤسسي الجديد New Institutional Approach تمييزا له عما سبقه من محاولات كانت سائدة قبل الحرب العالمية الأخيرة. وقد دعت هذه الدراسة فيما دعت إلى دراسة المخاطر المحفوفة بإدارة التنمية في دولة عجزت عن إقامة مؤسسات تنموية قوية تحتفظ بقدر عال من المستوى المؤسساتي يكفل لها قدرا من القيمة والاستقرار.

ومن ثم فقد وضع هنتنجتون في كتابه المشهور وبالتحديد في عام ١٩٦٨ Political Order in Changing Societies أربعة مؤشرات لقياس أداء المؤسسة وتحقيق هذه المؤشرات Indices كاف لحماية أى مؤسسة من خطر الانهيار Decay(١٤)

وهذه المؤشرات هي التماسك Coherence مقابل الانحلال، والتعقيد Complexity مقابل التبسيط والتكيف Adaptability مقابل الجمود، والاستقلال Autonomy مقابل التبعية.

اولا : التكيف :

فالتنظيم الجيد عند هنتنجتون هو الذى يمتلك قدرات عالية على التكيف إزاء الظروف المتغيرة والبيئة المحيطة، وإذا لم يتكيف التنظيم ويجد وظيفته أو وظائف جديدة ينتهي. وتلعب القيادات الجديدة والدم الجديد دورا كبيرا في تحمل هذه المسئولية بعكس التنظيم الذى لا يزال يسيطر عليه جيل الرواد.

ويعتمد في تحديد مدى قدرة التنظيم على التكيف المحتمل على قياس مدى طول العمر الزمني للمؤسسة أو قصره وعلى قياس عدد مرات التغير في أجيال المؤسسة، ونوع التغير، وعما إذا كان يتم بطريقة سلمية وفقا للإجراءات أم من خلال الأزمة.. وقياس التغيرات التي حدثت في وظائف المؤسسة، إذ المعروف أن المؤسسة التي تقوم بعدة وظائف ولها عدة أهداف يمكن لها أن تستمر حتى لو حرمت لفترة ما من ممارستها لهذه الوظيفة أو تلك.

ثانيا : التعقيد :

مفهوم بناء المؤسسات هو في الأساس مفهوم سياسي، ومن ثم لاحظ هنتنجتون أن النظم السياسية الأوتوقراطية والأبوية والتي تعتمد على فرد واحد تفتقد عنصر التعقيد مما يعجل بانهيارها بعكس النظم التي تعتمد على مؤسسات وجماعات وتنظيمات متعددة. كذلك المؤسسة الناجحة هي التي تتميز بتعدد أغراضها ووظائفها، وتعدد وحداتها الداخلية وتأخذ في عملها بالتخصص وتقسيم العمل. ومن السهل على مؤسسة لها هدف واحد أو لا تمارس إلا وظيفة واحدة التوقف عن العمل مما يعني انتهاءها كمؤسسة.

ثالثا : الاستقلال :

أى مؤسسة تضمن استمرارها إذا حققت استقلالها وضمنت عدم خضوعها لأى قوى اجتماعية أخرى لأن ذلك يفقدها إرادتها الذاتية وتلعب الميزانية والتجنيد للوظائف والقيم الخاصة للمؤسسة دورا أساسيا في بناء المؤسسة واستمرارها. وما من شك أن استقلال المؤسسة يجعلها تعبر عن مصالح ومطالب عدد أكبر من الجماعات، كما يجعلها ترتبط بقوى الرأى العام ويقلل من دور العنف في النظام بقدرته في التعبير المسموع عن المصالح والمطالب المختلفة لهذه الجماعات المتنوعة ممثلة في العمال والفلاحين أو رجال الأعمال وغيرهم.

رابعا التماسك :

ويرى هنتنجتون أن وجود اتفاق أو رضاء داخل المؤسسة بين أعضائها يزيد من فرص تماسكها كما أن ارتفاع درجة ولاء الأعضاء ودفاعهم عن مصالحها ومبادئها يقوى من تماسك المؤسسة.

ويمكن قياس درجة الاتفاق أو الرضاء داخل أى مؤسسة من خلال ظروف تغير قياداتها وهل كانت هذه المؤسسة موحدة خلال هذه الظروف أم ظهرت فيها خلال حل مشكلاتها أجنحة وانقسامات متعددة، وبمعرفة طبيعة الخلافات داخل المؤسسة وعما إذا كانت تتعلق بأمور غير أساسية أو أمور جوهرية وقياس مدى ولاء أعضاء المؤسسة إلى جانبها وحرصهم على استمرارها أو ابتعادهم عنها في المواقف الهامة.

وما من شك أن تدهور الطابع المؤسسي يخلق حالة من الضعف البالغ للتنظيمات القائمة التي تفقد قدرتها على التكيف والتماسك والاستقلال والتعقيد وبعبارة أخرى تعجز تماما عن تحقيق قدر من القيمة والاستقرار في المجتمع(١٥).



(١٣) S.Huntington. Op. Cit., p.63.

(١٤) Ibid, p.64.

(١٥) د. محمد محمد البادي، قياس المناخ النفسي في المؤسسات المعاصرة، القاهرة، مكتبة الأنجلو المصرية، ١٩٨٧، ص ٥٢.

ملاحظات حول بناء القدرات وبناء المؤسسات

وما من شك أن كل مؤسسة عرضة للتغيير المؤسسى . هذا التغيير قد يعنى تطويرالمؤسسة أو الإطاحة بها أو دمجها فى مؤسسة أخرى . أو تغيير اسمها مع استمرار قيامها بنفس الوظيفة وقد يكون التغيير المؤسسى نتيجة لعملية النضج التى تمر بها أى مؤسسة كما قد يرجع إلى عوامل خارجية أو أزمة اقتصادية .

إضافات « بريبنتى » فى الفكر المؤسسى :

جاء العلامة « بريبنتى » من بعد « هنتنجتون » وقدم لنا إضافات هامة بخصوص سبل قيام مؤسسات قوية أو مؤسسات شعبية لها قدرات بنائية متميزة وتخصصات وظيفية عالية ولها قدرة عالية فى الاستقرار والتكيف والتطور . فقد رفض بريبنتى « الاعتماد على مقاييس هنتنجتون وحدها فى قياس نمو المؤسسة وأدائها وقدم لنا مؤشرات أكثر واقعية فيما يتعلق بالمستويات المؤسسية اختصرها فى مؤشرات سبعة هى RABCIRR وعدها المعايير المثلى لقياس الكفاءة المؤسسية Institutional Adequacy وهذه المؤشرات هى (R) اى الاستقبال Reception و(A) اى الاستقلال Autonomy و(B) أى التوازن Balance و (C) اى الاتفاق Congruence او الكفاية و(J) أى الداخل, Internal و (R) اى إعادة التركيب و Reformulation اى الأدوار Role(١٦)

الاستقبال :

ويقصد بالاستقبال مرونة المؤسسة فيما يتعلق بقدرتها فى تقبل التغيرات التى تحدث من داخلها أو حولها فيما يتعلق بالنماذج الجديدة أو الأفكار العلمية أو الأساليب من باقى المؤسسات الأخرى . وهذه الاستقبالية كما تتعلق بالأفكار تتعلق أيضا بالتغير فى الأشخاص أو القيادات .

الاستقلال :

أما الاستقلال عند بريبنتى فمعناه قدرة المؤسسة على الاحتفاظ بطابعها العقيدى والبنائى أو ذاتيتها الشخصية بطريقة تحرص فيها تماما على عدم معاداة باقى القيم الأخرى العامة فى النظام أو شمولية النظام .

التوازن :

أما التوازن أو التكيف فيقصد به قدرة المؤسسة على فهم دورها فى النظام السياسى وقدرتها فى الموازنة بين مصالحها الخاصة والمصلحة العامة دون التضحية بأهدافها الأصلية .

الاتفاق :

والاتفاق أو الكفاية تمثل مشكلة فى المجتمع السياسى المعاصر ، إذ تجد المؤسسات صعوبة بالغة فى التوفيق بين سلوكها الرسمى وسلوكها الفعلى ، وهى مسألة قديمة فى الفكر السياسى حيث حاول أرسطو فى كتابه السياسى أن يميز بين الحكومة السياسية وحكومة القانون أو الدولة الدستورية ويمكن القول أن الدول النامية لا تكاد تفلت مؤسساتها من هذه الظاهرة حيث يسود التناقض بين سلوك مؤسساتها الرسمى وسلوكها المعلن(١٧).

الكفاءة الداخلية والحيوية :

أما الكفاءة الداخلية والحيوية فيقصد به بريبنتى قدرة المؤسسة على تسيير أعمالها الأساسية بكفاءة عالية وقدرتها فى إعادة التركيب لمؤسساتها أو إعادة التوليف حيث تحتفظ بعض المؤسسات بقدرات عالية على إعادة بناء نفسها من الداخل أو إعادة ترتيب أبنيتها وهياكلها وقواعدها لاستيعاب المؤثرات أو القواعد الجديدة التى اكتسبتها بطريقة أو بأخرى .. ويتعلق هذا الأمر بقدرتها فى الاستقلال أو رغبتها فى الاندماج المؤسسى وأحيانا تكون ظاهرة إعادة البناء حادة ومتطرفة بحيث تغير من شكل المؤسسة وطبيعتها تماما(١٨).

الأدوار :

أما الأدوار داخل المؤسسة فيقصد بها أن كل مؤسسة تحتفظ بنسبة من الخلافات بالمقارنة بالمؤسسات الأخرى وتحليل سلوك المؤسسة يوضح الضغوط الداخلية التى تتعرض لها المؤسسة ومشاكل التعديل البنائى Structural Maladjustment

والنظام السياسى المعاصر لم يعد يؤمن بظاهره التحديد الوظيفى أو التخصص الوظيفى وحده Specificty of Functions وإنما بتوزيع الأدوار أو تعددها مما أصبح معروفا بظاهرة إخصاب الوظائف أو الامتداد الوظيفى

(١٦) Braibanti, L.Pye, Political & administrative Development (N.C.; Durham Commonwealth Studies Center, Duke University Press, 1968.) p.322.

(١٧) L.W.Pye, Op.Cit., p.328.

(١٨) D.E..Apter, op.cit., p.36.

Proliferation of Functions أو الانتشار الوظائفى أو الاستبدال الوظيفى Functional Permutations أو التوزيع الوظيفى Allocation of Functions[١٩] ومن هنا ظهرت صور مختلفة للحكومة المحلية وللإدارة المحلية فى الدول النامية ، كما اصبح هناك مفهوم جديد فى الولايات المتحدة يسمى ، الفيدرالية التعاونية Co-operative federalism ومعناه نشر الوظائف والاختصاصات على وحدات حكومية متعددة بدلا من التخصص المقوت وما يؤدى إليه من تجميد للأدوار داخل المؤسسة أو خارجها .

منهج بناء القدرات الجديد :

تناولت مدرسة بناء القدرات القديمة المؤسسات كما هى بمعنى انها درست قدرات المؤسسات الموجودة بالصورة التى عليها فتناولت نواحى القوة فيها أو الضعف بالتحليل ولكنها لم تهتم بالبحث فى أسباب هذه القوة أو ذلك الضعف ولم يكن يعنيها بأى حال البحث فى الإفادة من هذه القدرات أو تطويرها أو تحقيق قدر من التوازن بينها أو إعادة بنائها من جديد بما يحقق لها مثل هذا التوازن .

أما منهج بناء القدرات الجديد فيهتم أساسا بالبحث فى قدرات النظام أو المؤسسة وهى قدرات متنوعة ومتشابكة ، وسبل تطوير هذه القدرات بما يسمح لها بدور اكثر إيجابية وفعالية فى المستويات المختلفة ، ويبحث ايضا فى العوامل المؤثرة فى بناء هذه القدرات . والنظام المثالى وبالتالى المؤسسة الناجحة هى التى تضمن لنفسها تحقيق قدر من التوازن فى هذه القدرات . ذلك أن هناك ارتباطا شديدا بينها ، ولا يمكن فصل إحداها عن الأخرى وكل قدرة تساند الأخرى ، كما أن تفوق قدرة من هذه القدرات على أخرى وتغلب واحدة منها على الأخرى يؤدى إلى اختلال فى النظام كله وبالتالى وجود نوع من الفوضى أو الضعف فيه ، وهذا الضعف إذا وجد فى أى مؤسسة يشل من فاعليتها ويعوقها تماما عن تحقيقها أهدافها[٢٠].

كذلك يهتم المنهج الجديد بالبحث فى علاقة هذه القدرات وصلتها بالتنمية السياسية ذلك أن أى نظام يهتم بتحقيق التنمية عليه أن يهتم بتحليل الشروط المناسبة لتحقيق التوازن فى قدرات التنمية . وبمعنى آخر فكل نظام ينبغى أن يوفر لنفسه قدرا من القدرات الاستخراجية من الموارد المادية والبشرية قبل أن يبدأ فى عملية التنمية . كما ينبغى له أن يوفر الإطار السياسى الملائم أو الذى يساعد فى توفير هذه الموارد وينبغى أن يتم ذلك كله قبيل البدء فى عملية توزيع الموارد وهذه العملية تقوم بها النخبة الحاكمة نفسها[٢١] .

ومن هنا فإنه لا يمكن القول بأن منهج بناء المؤسسات وحده هو المنهج صاحب السيادة على غيره من مناهج بناء المؤسسات الأخرى ، ذلك أن منهج بناء القدرات الجديد أكثر أهمية تماما من الناحية الواقعية من منهج بناء المؤسسات لأنه يدرس المؤسسات بغية تطويرها واستمرارها وليس بهدف القضاء عليها وهدفها أو إعادة بنائها من جديد على أسس جديدة مغايرة تماما لوضعها السابق ، كذلك يستفيد تماما من العناصر السابقة فى النظام عن طريق حصر مظاهر القوة فى المجتمع أو فى النظام أو المؤسسة وقياس نواحى القوة أو الضعف فيها بما يسمح بتطوير سياسات عامة ورشيدة تملك مقدرة التأثير فى التغير السياسى وتحويله فى الاتجاه المطلوب .

ومن هنا فإن منهج بناء القدرات أقل تكلفة واكثر اقتصادية واكثر واقعية من كافة المناهج الوظيفية الأخرى لأنه يستعين فى دراسته لمشاكل النظام السياسى وبالتالى مشاكل بناء المؤسسات بأساليب البحث العلمى ومعايير واضحة للقياس الكمى والتنبؤ بما يخدم إمكانات التنمية .

ومما يذكر أن الصياغة العلمية لهذا المنهج الذى بدأ يسيطر على الفكر التنموى فى السبعينيات إنما جاءت على يد العلامة جابريل أ . الموندوج بنجهام بأول الذى اهتم بتحليلات القدرة Capability analysis ومستويات القدرة Capability levels وذلك فى كتابهما المعروف : السياسة المقارنة : منهج تنموى والمنشور لأول مرة فى منتصف الستينيات[٢٢].

قدرات النظام :

يملك كل نظام عددا من القدرات المختلفة المتنوعة ، وهذه القدرات التى يملكها كل نظام قد تكون عالية أى ثابتة وقد تكون على العكس منخفضة أى غير ثابتة .. ونعرض فيما يلى للقدرات المختلفة للنظام أو المؤسسة كما صاغها الموند فى ابحاثه .

أولا : القدرة الاستخراجية :

وهى تشير إلى قدرة النظام السياسى فى استخراج الموارد المادية والبشرية من البيئة الداخلية والخارجية ، وهذه القدرة



(١٩) Ibid, p.38.

(٢٠) Gabriel A.Almond & g.Bingham Powel. Jr. Comparative politics (VAKILS, FEFFER & SIMON PRIVATE LTD. BALL ARD ESTATE BOMBAY, 1981) pp. 126-130.

(٢١) Ibid, p.138.

(٢٢) Almond, Op. Cit., p.13. وانظر ايضاً : L.W.Pye, Politics, Personality & Nation building (Yale, 1962). p.82.

ملاحظات حول بناء القدرات وبناء المؤسسات

يمكن التعبير عنها كميا بنسبة الناتج القومي . وهذه القدرات المادية أو البشرية يمكن السيطرة عليها بفعل الأساليب العلمية والتكنولوجية الحديثة .

ثانيا : المقدرة التنظيمية .

وهي تشير إلى قدرة النظام على ضبط سلوك وعلاقات أفراده بما يتضمنه من خطط وسياسات وبرامج تستهدف زيادة العنصر البشرى وتحقيق التكامل بينها وبين باقى المؤسسات الأخرى فى البيئة وبينها وبين أفرادها . كذلك قدرتها فى اعتبار الأساليب والبرامج بما يتلاءم مع احتياجات كل برنامج للتنمية وإدخال التعديلات المطلوبة والتطوير حسب تطور كل برنامج وحسب ما توضحه نتائج التقييم ، ومن الصعب قياس هذه المقدرة وإن كان يمكن دراسة أنماطها وما يطرأ على هذه الأنماط من تغير .

ثالثا : القدرة التوزيعية :

أى قدرة النظام فى توزيع الموارد المجتمعية « السلع والخدمات والوظائف » بين الأفراد والجماعات والأقاليم بشكل يضمن تحقيق نوع من العدل الاجتماعي .

رابعا : القدرة الاستجابية :

تملك بعض النظم قدرات استجابية عالية لمطالب الأفراد واحتياجاتهم أو بعضها ، بينما لا تتوافر هذه القدرات لدى بعضها الآخر ، ومما لاشك فيه أن قدرة النظام فى تعبئة أفراده . وتجنيدهم فى تحقيق أهدافه حتى لو كانت هذه الأهداف تفوق إمكاناته يوسمه بالثبات والديمقراطية والشرعية بعكس النظم الأخرى أو النظم غير المفتوحة أو المغلقة التى لا تملك أى قدرات استجابية ولا يكون لديها أى استعداد للانصياع لمطالب افرادها .. ومن هنا لا يسود الاستقرار هذه النظم ، ويختفى فيها عامل الولاء وتضعف مشاركة الأفراد للنظام وتقل فرص مساندتهم للنظام .

خامسا : القدرة الرمزية(٢٣)

وهى تشير إلى مقدرة النظام السياسى على الاستخدام الفعال للرموز أى على استخدامها بشكل يضمن له الحصول على تأييد المواطنين . وتلعب القدرة الرمزية للنظام دورا خطيرا فى الحفاظ على توازن المؤسسة أو النظام بمساندتها لباقى قدرات النظام الأخرى . وفى حالة الأزمة يلجأ النظام إلى تقليل انشطته التوزيعية من الموارد والاقراط فى تطوير قدرته الرمزية لانها لا تكلفه شيئا ، وإنما تتم بإيجاد نظام قوى للدعاية يسمح بالتعبئة الروحية دون تكبد أى نفقات مادية حقيقية(٢٤)

اهمية منهج بناء القدرات :(٢٥)

ويرى « الموند » وباول أن معظم الدراسات المقارنة بين النظم ركزت فى تصنيفها لهذه النظم والتمييز بينها على عوامل غير محددة أو مفهومة وبالتالى يصعب علينا قياسها أو بيان تأثيرها فى المقارنة من حيث نوع الحكم السائد « رئاسى أو برلمانى » وطبيعة الممارسة السياسية « ديمقراطية أو استبدادية » وخصائص نظامها الحزبى والتشريعى « مستقل أو تابع » . أما منهج بناء القدرات الجديد فيسمح لنا بإدخال مستوى الأداء The performance Level كمتغير مستقل يجب حسابه في المقارنة بين جودة أى نظام أو مؤسسة ، وكذلك يسمح بقياس نمط أو انماط التفاعل والتداخل بينها وبين نظامها البيئى الذى تحيا فى إطاره أو بيئتها الخارجية التى تصدر لها قراراتها . ومن ثم يصير النظام رشيداً أو كفؤا إذا جاء مستوى أدائه مرتفعا وثابتا وكانت مستويات تأثيراته فى البيئة الموجودة فيها وكذلك فى بيئته الخارجية عاليا(٢٦)

كذلك يسمح لنا منهج بناء القدرات الجديد بتقديم تحليلات أكثر واقعية لمشاكل التغير السياسى . ذلك اننا نعلم أن التغير ياتى من النخبة ذاتها أو من جماعات بعينها فى المجتمع المحلى أو من خارجه وهذه المصادر الثلاثة للتغير مترابطة ولا يمكن إنكار التفاعل القائم بينها ، فعجز النخبة عن استيعاب مطالب

---

(٢٣) Herbert V.Wiseman. Political Systems, Some Sociological Approaches (London, Routledge & Kegan Paul, 1973), pp. 72-75.

(٢٤) د . فضل الله على فضل الله ، السلوك التنظيمي ، دراسة فى التطوير التنظيمي ، المطبعة العصرية ، دبي ، الإمارات ، ١٩٨٢ ، ص ١٦٣ .

(٢٥) Alomnd, Op.Cit., p.132.

(٢٦) د . محمد حسن العزازي ، النمط المثالي للتنظيم البيروقراطي ، مجلة البحوث الإدارية ، مج ٢ ع الثاني ، ١٩٨٧ .

الجماهير يزيد الحمولة على النظام مما يدفع بهم لطلب التغيير.

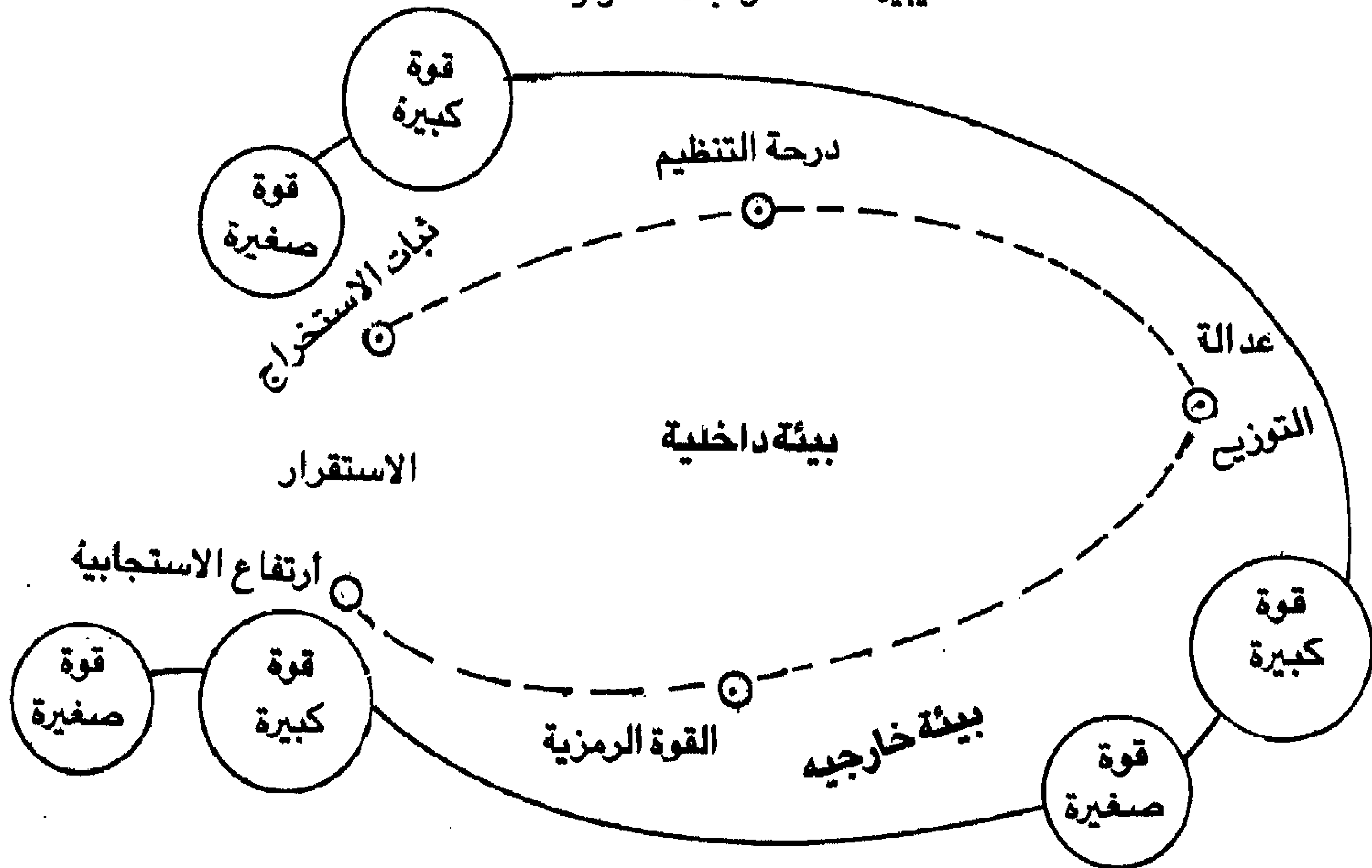
كذلك تؤدى السياسات الخاطئة للنخب إلى استعداء القوى الخارجية، مما يدفع بها للتحريض على التغيير. ومن هنا فإن دراسة مخارج النظام Its outputs يسمح لنا بدراسة سبل تلاق مشاكل طلب التغيير، ويتم ذلك إما بتقليل مصفوفة المخرجات أو زيادتها أو تغيير مضمونها كلية.

كذلك يسمح لنا هذا المنهج بتطوير قدرات النظام السياسى وتطوير استجابته لمطالب الأفراد المتزايدة عن طريق استقطابه لقدرات الأفراد واستمالتهم نحو أهدافه بما يقلل من الحمولة التى يتحملها ويقلل من الضغوط التى تتعرض لها هياكله.

ويسمح لنا المنهج الجديد ليس فقط عن طريق حصر مظاهر القوة فى المجتمع أو نواحى ضعفه بتطوير سياسات عامة ورشيدة تملك مقدرة التأثير فى التغيير السياسى وتحويله فى الاتجاه المطلوب وإنما بتجزئة الأهداف وتقسيم القوة فنقوم بتحديد عدد من أهداف السياسات العامة وتحديد جوانب القوة اللازمة لتحقيقها(٢٧) ومن هنا يلزم لنا مثلا توفير قدر معين من القدرات الاستخراجية والتنظيمية والتوزيعية بصدد الدعوة لزيادة معدل الاقتصاد القومى. وإذا كان الهدف كبيرا يمكننا التحدث عن القدرات الكبيرة وهذا يختلف تماما فيما إذا كانت القدرة محدودة حيث لا يمكنها سوى الإسهام فى إنجاز أهداف صغيرة، وهكذا.

شكل رقم (٢)

يبين صلة القوة بالاستقرار



كذلك يسمح لنا منهج بناء القدرات بالاستفادة من الدراسات الحديثة فى التخطيط العمرانى للاستفادة من القدرات الجديدة المتولدة عن انتقال الهجرات البشرية من الريف إلى المدن باستقرارها وتدريبها على ممارسة بعض الأنشطة المتميزة فتصبح هذه الهجرات مصدر قوة لقدرات النظام بدلا من ممارسة الضغوط عليه.

كيفية تنمية قدرات المؤسسة:

كل نظام يملك قدرا من القدرات الاستخراجية والتنظيمية والتوزيعية والرمزية والاستجابية التى تكفل له الثبات والاستقرار. ولكن لا يمكن لهذا الثبات أو الاستقرار أن يستمر طويلا إلا إذا تملكت المؤسسة أو النظام قدرا كبيرا من الاستجابة للمشاكل أو المعوقات أو الأزمات التى قد تظهر فجأة أمامها أو أمامه للمطالب المتزايدة. والنظام الجيد هو الذى يملك لنفسه القدرة المستمرة على تنمية هذه القدرات التى تسمح له بوضع الحلول المناسبة والتغلب على مشاكله وأزماته وهذا لا يتم إلا بتطوير مستويات مختلفة وجديدة من القدرة Developing new capability levels، ولا يتم ذلك إلا إذا تملك النظام قدرا عاليا من قوة الاستخراج والتنظيم(٢٨).

(٢٧) د. عطية حسين افندي عطية، الإدارة العامة المقارنة، مذكرات فى الإدارة العامة، طنطا، مطبوعات كلية التجارة، ١٩٨٦، ص ٣٦.

(٢٨) د. محمد محمد البادي، البنيان الاجتماعي للعلاقات العامة، القاهرة، مكتبة الأنجلو المصرية ١٩٨٥، ص ٦٨.

ملاحظات حول بناء القدرات وبناء المؤسسات

Higher levels of extraction & regulation restracturing —

والقدرة على إعادة بناء الهياكل وتوزيع الفوائد وتطوير رموزه وتوسيع قنوات المشاركة لزيادة قدرته على الاستجابة لتهديدات النظام .

وبمعنى آخر لا يمكن تنمية قدرات النظام المختلفة إلا بالتغلب على العوامل المؤثرة على هذه القدرات . وأول هذه العوامل كما يذكر الموند هى :

أولا : ضعف القدرة الاستجابية المباشرة للنظام السياسى أو لمدخلات النظام السياسى .

ثانيا : ضعف الموارد المادية أو القدرات الاستخراجية لاداء النظام السياسى أو عدم توفر موارد مستديمة يقوم عليها بنائها القومى .

ثالثا : فقر النظام الإدارى ، ووجود بدائية إدارية Primitive officialdom بعيدة تماما عن التخصص أو التمايز البنائى .

رابعا : انعدام مستويات التأييد الشعبى ، والولاء للنظام ، وهو ما يؤثر بالسلب على قدرات النظام فانخفاض درجة أو مستوى هذا التأييد أو شدته يؤثر تماما فى قدرات النظام .

التكامل المنهاجى فى دراسات إدارة التنمية :

من العرض السابق لنظريتى بناء المؤسسات وبناء القدرات ، ننتهى إلى أهميتهما فى دراسات إدارة التنمية فالمنهاجين حاولا وضع مؤشرات أو مقومات مشتركة لازمة أو لا غنى عنها لقيام المؤسسة كجهاز عمل ولازمة لاستمرارها بما يكفل لها قدرا من القيمة والاستقرار فى المجتمع . أما منهج بناء القدرات فقد تميز عن بناء المؤسسات بما أضافه من دراسات خاصة بقوة المؤسسات أو قدراتها المتنوعة والأساليب المختلفة لتنمية هذه القوة أو تلك المقدرات إلى أقصى حد بما يكفل لها قدرا من الكفاءة والقدرة على البقاء أو الاستقرار . وقد أكد كلا المنهاجين على أن عجز المؤسسة أوفقدانها قدرتها فى التكيف أو التماسك أو فقر مواردها يعجل بانهيارها وعموما أى مؤسسة تفقد أى من مقوماتها الأساسية من الكفاءة أو القدرة على البقاء والقبول من الرأى العام فإنها تفشل كمؤسسة .

المراجع

أولا : المراجع العربية :

١ ـ د . سيد عبد المطلب غانم دراسة فى التنمية السياسية ، القاهرة ، مكتبة القاهرة الحديثة ١٩٨٦ .

٢ ـ د . عبد الغفار رشاد ، الرأى العام ، دراسة فى النتائج السياسية ، القاهرة ، مكتبة نهضة الشرق ١٩٨٦ .

٣ ـ د . فضل الله على فضل الله ، السلوك التنظيمى ، دراسة فى التطوير التنظيمى ، المطبعة المصرية ، دبى ، الإمارات ، ١٩٨٢ .

٤ ـ د . محمد حسن العزازى ، النمط المثالى للتنظيم البيروقراطى ، مجلة البحوث الإدارية مج ٢ ، ع الثانى ، ١٩٨٧ .

٥ ـ د . محمد محمد البادى ، قياس المناخ النفسى فى المؤسسات ، القاهرة ، مكتبة الأنجلو المصرية ، ١٩٨٥ .

٦ ـ د . نبيل محمد توفيق السمالوطى ، بناء القوة والتنمية السياسية ، الاسكندرية ، الهيئة المصرية العامة للكتاب ، ١٩٨٧ .

ثانيا : مراجع باللغة الانجليزية :

1) **Amos Perlmuier ; Anatomy of Political Institution - alization : dome Comparative Analysis Massachusetts Havard University. 1970 .**

2) **A.Etzioni, Modern Organization (Engle wood Cliffs, N.J. Prentice Hall Inc, 1983) .**

3) **Braibanti, L.Pye, Political & Administrative Development, (N.C.; Durham commonwealth studies center, Dufe University Press, 1969) .**

4) **D.E.Apter, The politics of Modernization (Chicago : The University of chicago Press, 1968) .**

5) **G.Almond & G. Powel : comparative Politics;**

systems Process & Policy (Boston, little Brown & company, 1981) .

6) Hurwitz, Contemporary Approaches to political stability comparative popitics, chicago, Vol. 5, No. 3, April, 1981 .

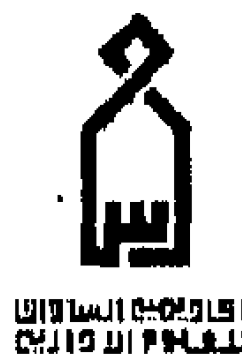
7) Helio jaguaribe, Political Development (N.Y.Harber & Row Publishers, 1983) .

8) L.W.Pye. Politics, Personality 8 Nation Building (Yale, 1962) .

9) M.J.Esman. The Institution Building concepts; An Interim Appraisal (Pittsburgh, Doc! University of Pittsburgh, 1967) .

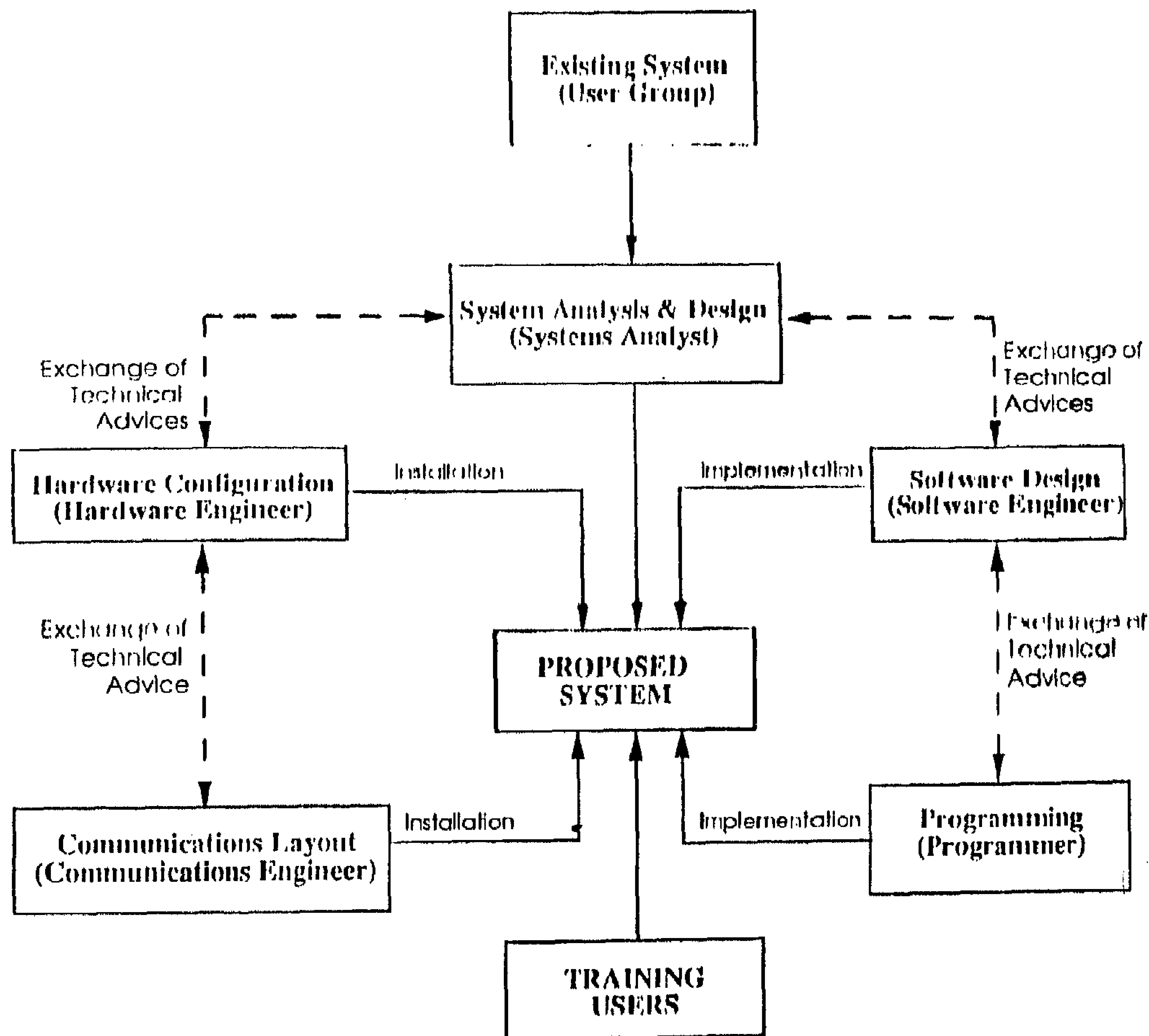
10) Samuel Huntington; Political development and Political Decay" in claude welch.ed.Political Moderniration. (California : duxbury Press, 1977) .

11) S.N.Eisenstadt, Building in National Development : An Approach to Induced change intransitional socities (Pittsburgh, 1965) .



suggestions and/or introduces corrections. Once the report is approved by the user group, the system team can start on the next phase. This interactive dialogue between the system team and the user group ensures users full involvement during the entire system development process.

Diagram



Functions performed by the System Team in Developing Computer-based MIS Projects.

References :

1. Andrew S. Tanenbaum, «Computer Networks», **Prentice-Hall,** Englewood Cliffs, new jersery, 1981.
2. Henry C. Lucas, Jr., «The Analysis, Desgn, and implementation of Information Systems», **Mc Graw Hill,** New York, 1985.
3. James Martin, «Design of Man-Computer Dialogues», **Prentice-Hill,** Englewood Cliffs, Ne? Jersey, 1973.
4. Ralph H. Sprague and E.D Carlson, «Building Effective Decision Support Systems», **Prentice-Hall,** Englewood-Cliffs, New jersey, 1982.
5. Sitansu S. Mitra, «Structured Techmiques of System Analysis, Dewign, and Implementation», **John Wiley & Sons,** New York, 1988.
6. William S. Davis, «System Analysis and Design : A Structured Approach», **Addiso-Wesly,** Reading, Mass., 1983.

5- Audit Reports

The system should provide for automatic recording of all changes to the database, in audit files which are used by the users for internal control purposes .

6- Security

The system should enable the users to develop user-defined passwords, together with standard access and retrieval controls to prevent access to restructed files and specific menu choices and programs .

7- Comprehensive Documentation

The user should insist on receiving a comprehensive, easy to use and understand documentation, particularly for applications software which were developed for customized applications . Manuals should contain procedural overview and step-by-step instructions detailing all aspects of the specific module functions .

The Development of Management Information Systems Projects

There are three principal phases of systems development :

1- System Analysis .

In this phase a system team conducts a study of existing systems/procedures to pinpoint prolem areas and to propose a solution. The composition of a system team is very much dependent upon the scope of the project. In most cases, the team consists of one or more of the following: a systems analyst and designer, aprogrammer, a software engineer, and a hardware engineer. The system team analyzes available documents (system flowcharts and operating procedures) to determine data collection, data processing and storing, and report generation, as practiced within the existing system . If such documents are not available, the system team may have to prepare necessary system flowcharts and some basic operating procedures on the basis of information gathered during in depth interviews . Flowcharts and procedures should then be checked by the interviewees for accuracy . The end product of the analysis phase is a report that encompasses the following :

- Deficiencies of existing system .
- Scope and Objectives of the project .
- Description of the proposed system .
- Functional capabilities of the proposed system .
- Detailed flow diagrams .
- Description of basic processes, data flows, and data stores .

2- System Design .

In this second phase, the system team attempts to convert the conceptual/logical system developed in the firs phase into a physical system . The team members address all aspects of how will the component subsystems be implemented . The team prepares detailed design specifications which are used by the programmers to write their programs . The end product of the design phase is a report that encompasses the following .

- Flowcharts of proposed system .
- Input and Output of Proposed system .
- Screen formats .
- Record and file Structure .
- File Organization - sequential, indexed sequential or direct .
- Auxiliary storage estimate .
- Data communication network and traffic volume (if applicable) .
- Program flowcharts .
- Equipment specification .
- Detailed cost estimate .
- Implementation plan .

3- System Implementation :

System implementation is the last phase of the system development process . Its goal is to convert the proposed system from paper design into electronics . In other words, system implementation involves the actual coding, testing and debugging of programs until they run as an operational application system that is error-free . The scope of this phase is augmented by the following components, perceived to be quite critical for the success of the system :

- User training .
- System documentation manuals .
- System backup and recovery .

The diagram on the following page depicts the functions performed by the system team in developing computer-based MIS projects . It should be noted that the entire system development process is interactive in nature . As each phase concludes, the system team assembles a report of findings and recommendations as the end product of that phase. The user group reviews the report and provides

A Computer - Based Integrated Management Information System :

A Business Manager's Guide

Ahmed Bahgat Ph.D.
Assistant Professor of Accounting
and Information Systems

Basic Concept :

A computer-based management information system is an integrated network of subsystems and databases which are linked and interfaced with each other to accept input data and generate output reports . It involves a series of pre-designed computer processes done at a definite sequence and time intervals in order to accurately meet the pre-defined information needs of management .

In almost all cases, MIS develops in response to the needs of management for accurate, timely, and meaningful information in order to plan, analyze and control the orgnization's activities and thereby maximize its growth .

Objectives of a Computer-based MIS :

Perhaps the more general objective of an integraled business system is to tangibly assist a business manager to become more efficient and effective in the highly competitive market places of the world . However, the more specific objectives of a computer-based integrated MIS can be stated as follows :

- to generate timely, accurate, and up-to-date reports to support management in decision-making .
- to establish, develop and maintain a comprehensive database from which updated information could be retrieved easily, to help management respond to current and future changes in the internal and external environment of the organization .

Pre-designed versus customized Applications Software and General System features :

Although it is true that there exist in the computer software market a vast array of pre/designed or ready-made programs catering to various fields of applications, yet, there are great many business areas and situations which demand programs designed or tailored-made exclusively for their specific requirements . Whichever software development alternative he/she believes needed and cost-effective, a business manager who has made his mind to invest his/her company's valuable money in computer software should look for the software that satisfies the basic requirements of the particular application of interest to him and equally important demonstrates the following general system features :

1- User-Friendly :
Easy to understand screen layouts, and use of standard commands to enable first time users to quickly master the system . Also the system should provide enough prompts and messages to help the user learn the system .

2- Menu-driven :
A formal hierarchy of menus which list all available function for ease of selection . At the same time, experienced users should be able to move directly to a required screen by a single command .

3- Full protection of Data at all times :
Although the system enables the authorized users to retrieve data from anywhere in the database, data must be protected at all times by allowing for backup and accomodating errors .

4- Time Saving
Elimination of unnecessary key strokes during data entry and amendment by facilities which enable the operator to directly access a specific field .



NOTES

1. International monetary fund, **World Debt Tables 1987/8,** p.XIV.
2. Based on interest due in 1987 on long term debt outstanding at the end of 1986, relative to 1986 exports of goods and all services. Thus, this percentage is likely to be overestimater because of the expected export rise in 1987.
3. Clarence Zuevkas, **Economic Development An Introduction** (St. Martin's Press N.Y. 1989), p.357.
4. World Bank, **World Development Report 1988** (Oxford University Press, 1988) p.274.
5. Between 1980 and 1983, external debt grew at 9.7% a year as compared to 8.2% a year between 1983 and 1986. This resulted in the fall of the ratio of external debt to GNP from 82.7% to 74.3%, while servicing of public debt rose by an average of 4.8% a year, from $1530.5M to $1946.1M, between 1960 and 1985.
6. Charles Issawi, **Egypt in Revolution,** (Oxford University Press, 1963) p.p.30-2.
7. M. Drebenstatt, A.Barkema and D.Hennebery "latin America Debt and U.S.Agriculture", In **Economic Review, Federal Reserve Bank of Kansas City**, July/August 1988, p.28.
8. World Bank, **World Debt,** p.277.
9. Richard Adam Jr., **development and Social Change in Rural Egypt** (Syracuse University Press, 1986), p.p.17-20.
10. World Bank, **World Debt,** p.169-173.
11. Chu-Yuan Cheng, "Industrial Modernization in China," in **"The Challenge of China and Japan Politics and Development in East Asia"**, ed.Susan Shirk, (Prager 1985), p.235.
12. World bank, **World Debt,** p. 242.
13. A large portion of savings in Egypt is directed towards purchasing residential apartments and land. Since the stock of arable land in Engypt is limited and the supply of newly reclaimed land is inelastic, the increased demand for land inflated land prices and operated as s sink for accumulated private savings .
14. Zuevkas, **Economic,** p. 365 .
15. Rodriger Darnbush, "Dealing with Debt in the 1980's," in **International Trade and Finance Readings,** Robert Baldwin and V. Richardson ed., 3rd ed. (little Brown Co., 1986), p. 403 .
16. I.M.F. **World Economic Outlook A Survey by the Staff of I.M.F.** Washington, 1982. p. 45 .
17. I.M.F. **Annal Report on Exchange Arrangement and Exchange Restricions 1980.** p. 134 .
18. Egypt is not a major oil exporting country. It is mainly an agricultural country of over 50m population, half of them engaged in agriculture, cultivating only 6m acres of land, making the ratio of cultivated land per individual less than one-tenth of an acre. Also, Egypt is almost a rainless country, having the Nile River as the main source of irrigation water, making water the scarce factor in agricultural production in Egypt. Water, however, is treated as a free good, with no price, - a matter which tends to make farmers overuse water until marginal utility of added water applied in cultivation becomes zero or even negative . Pricing irrigation water will rationalize water use and allow more land to be brought under cultivation, reducing the need for more food impots, easing the trade deficit and lowering foreign borrowing requirements .
19. I. Abdel-Rahman and M. Sultan, "Role of public and Private Sectors with Special Reference to Privatization:" "The Case of Egypt," in **Privatization and Structural Adjustment in the Arab Countries,** Said El-Naggor, ed., (Papers presented at a seminar held in Abld in Abu-Dhabi, United Arab Emirates, Dec. 5-7, 1988), I.M.F. 1989, p.p. 160 - 9 .
20. See Testsuo Kondo, "Productionization" in **Speaking of Japan** Aug. 1988. Also see Noboru Takeshita, "Living Together with the World-Japan's Contribution to Global Peace, Culture and Stability," in **Speaking of Japan,** Dec. 1988 .
21. "An Interview with Egypt's Minister of the Economy and Foreign Trade" **Daily News Magazine,** Feb. 1989, p. 15 .
22. Peter Kilborn, "Shift is seen in U.S. Policy to Ease Repayment Costs for Third World," **Now York Times,** March 1989, p.p. 1A-80 .

The prospect of world-wide credit availability and lower credit cost, is also a cause for optimism. In the 1970s, the rise in oil prices, created a financial surplus in oil-exporting countries, which was tailored by the international banking system and world financial institutions, as well as by oil producing countries themselves, to suit developing countries' needs for credit, in order to meet the latters developmental needs. Soon after, the surplus was reversed into a shortage, by the fall in oil prices and the war between Iraq and Iran. At present, oil prices are rising again and the fanfare of guns has receded in the gulf area, signaling the return of a financial surplus in world financial markets. This is likely to ease the credit shortage and to reduce the debt burden for developing countries .

The prospect of a greater easing of credit, is enhanced by the commitment of the present U.S., administration to cut the budget deficit and achieve eventual fiscal balance . Greater fiscal balance in the U.S., will lead to a lower U.S. need for international capital, making financial resources available for developing countries at low interest rates . Low interest rates, in turn, will allow the following for developing countries : More economic growth, better management of currencies and better market incentive to reduce private consumption and public expenditure, and the resultant of easing credit rationing .

At the same time, the Federal Reserve System's undertaking to relax monetary constraint, promises to ease money and to lower interest rates. Also, economists are predicting healthy ecomomic growth in OECD countries, which projects a rise in OECD countries' demand for developing countries' exports. In the far east, then prime Minister Takeshita of Japan, declared the commitment of his government, to relax fiscal control, to encourage private consumption and to liberalize trade[20] .

All these are steps in the right direction, towards expanding the world market and paving the road for developing countries to service their debts or to borrow more to meet their developmental needs . Egypt is also expected to benefit from an expanded world market. This has already been reflected by a rise in Egypt's nontraditional exports (excluding oil and cotton) by 70% last year alone[21] .

From another side, creditor countries, and particularly the U.S. are rethinking their views on third-world debt problems. In the past, the primary responsibility for solving debt problems, was placed in the 'courts' of the developing countries. For example, the principles of the Baker plan, are as follows : debtor economies have to grow to build the resources to manage their debt and development; countries should adopt domestic economic policies that lead to growth; foreign loans are needed to help them develop policies and lending arrangements should be worked out, country by country[22]. Little was said, however, about the desirability of having lending banks write-off part of the debt for developing countries .

U.S. strategy is in the process of being changed by the present administration which seems to be more sensitive and more benevolent to the developing countries, than the past administration was. The U.S. is beginning to realize that the solution of third-world foreign debt problems, is generally beyond the economic means and financial capability of many third world countries and that there is substantial political risk involved in the unavoidable reversal of social programs, brought about by austerity policies to repay the debt. For example, the recent riots in Venezuela, demonstrate the chaos that can occur in a country, as a result of implementing unpopular IMF recommendations, however economically sound those recommendations may be .

Recently Japan, which possesses a huge financial surplus, has expressed willingness to assume greater responsibility in easing third-world debt problems and credit shortages. However, in return for increasing Japans' role in solving third-world debt problems, Japan is demanding more authority in managing international financial relations .



level of consumption, marked inequality of income distribution and the relatively low taxation ratio .

2) Restructure the allocation of resources, in order to aid exports : Move resources from non-tradeable areas to tradeable areas such as oil, tourism, and the Suez Canal. Also encourage more Egyptian labor to work abroad and thus increase foreign exchange receipts. In fact, the four million Egyptians who already work abroad, provide a very large share of Egypt's foreign exchange.

3) Direct resources to import substitute industries with low import input coeffients : In the past, the shift in resource allocation to consumer durable goods industries, has caused import demand for this sector to rise considerably over the years because of the rise and the institutionalization of domestic demand for consumer durable goods. An example of this, is the automobils industry where import demand for automobile spare parts for assembly lines in Egypt, exceeded past import demand for already assembled cars .

4) Further devalue the Egyptian pound : Egypt has a multi-tier exchange rate and supervised exchange control, designed to encourage exports and discourage those imports which are not crucial for development[17]. The multi-tier exchange rates should be re-examined periodically to establish shadow exchange rates, reflecting social cost and social benefits of imports and exports and to reduce the trade deficit .

5) Engage in an active policy to slow down population growth : Reliance on voluntary compliance by the people with the Egyptian government's policy of birth control, has porduced few tangible results. The imbalance between population and other resources is very pronounced in Egypt. Only 4 percent of the land in Egypt is arable and 5% is inhabited-the rest is a vast sea of sand with hardly any natural resources. Thus, population pressure on cultivated land is very high, a matter which makes birth control a major determinant of the availability of savigs-resources for investment .

6) Allocate more resources to agriculture, in order to increase overall productivity and efficiency and to allow more savings for investment : Past developmental plans were biased in favor of industrialization in general and heavy industrialization in particular and away from investment in agriculture. Many economists, however, believe that shifting resources towards agriculture, will result in improving the overall productivity of the Egyptian economy, thus allowing more labor input in production and economizing the use of capital, the scarce factor of production in Egypt. Past emphasis on investment allocation to industry, permitted the employment of only a small fraction of the increase in the labor force and left untouched the problem of the under-employment of labor. A second agricultural revolution can take place in Egypt, through consolidating fragmented land ownership (typically less than an acre per cultivated unit), commercializing agricultural production, for sale in the local market or for export, and initiating a policy for pricing water for irrigation, instead of treating water as a free good.[18] Such a transformation can allow the introduction for new agricultural techniques that can not be applied to small farms with limited financial means .

7) Privtize many government enterprises : Recent studies reveal low productivity in the public sector as compared to the private sector, in Egypt[19] . Furthermore, many government-owned companies are operating at a loss. Thus, increasing privatization of the economy, can reduce the government deficit, resulting in the easing of financial strains and the reduction of foreign borrowing requirements .

8) Reduce the existing monopolistic structure in industry : Recent studies have also shown that the high concentration of production and the lack of competition in many branches of industry, are reducing the overall efficiency of the Egyptian economy. Thus, breaking up industrial monopolies, will increase Egypt's overall economic efficiency .

Conclusion

In the late eighties, debt problems and the trade deficit, seem to be easing. The slow-down in imports, reflected a reduction in domestic investment expenditure, which in turn was reflected in lower economic growth. The growth of exports, reflected the relative tightening of monetary and fiscal control, which slowed down improvement in the standard of living, making available more goods for export and allowing more domestic savings.

debtors were unable to pay principle and interest. Debtor countries were squeezed between protectionest movements in creditor countries and Banks' demand for repayment of interest and principle. Egypt, as well as other developing countries, experienced adverse external conditions as well as domestic problems, which brought dept problems to the crisis stage. Inadequate and erroneous internal economic policies aggravated the depth of the problem in many countries. The debt problem in Egypt, was not caused by transitional overspending, which can be easily corrected, but rather by an unsound economic structure which perpetuated and accelerated the need for foreign borrowing.

The ratio of debt to GNP and the ratio of interest to exports, increased beyond Egypt's credit worthiness. Egypt was unable to fulfill its international financial obligations- a matter which required the rescheduling of Egypt's principle and interest obligations. Debt relief was conducted within the Paris Club by official creditors. Eligibility for exceptional treatment was on a case to case basis, depending on the severity of internal and external circumstances faced by the country concerned, and the country's willingness to accept IMF recommendations for structual changes and stabilization, to achieve solvency. Egypt was given a nine-year repayment period with a five-year grace period, which resulted in easing Egypt's debt problems for a while .

A number of external factors contributed to the aggravation of Egypt's debt problems in the early eighties :

1) The fall in oil prices (from the peak level of 1974) as compared to prices of goods and services imported by oil exporting countries. This contributed to the fall of Egypt's terms of trade by 25.6% between 1984 and 1986 .

2) The decline in Egypt's export volume during the world recession that dominated western economies in the early 1980's .

3) The progressive devaluation of the Egyptian pound, which promised an increased burden of debt repayment .

4) The high interest rates on new loans as a result of the disappearance of the OPEC financial surplus. The current account surplus of the oil exporting countries, diminished very rapidly from $68B in 1974 to only $3B in 1978[16] .

5) The receding of world inflation, which was sure to raise the real interest rate for borrowing countries .

6) The shock caused by the considerable appreciation of the US dollar in 1980-82, which caused a fall in real export prices of developing countries and precipitated the debt crisis .

It was only in the late 1980s, with the depreciation of the US dollar, that export prices of developing countries, started to regain normal levels. The ratio of debt outstanding and disbursed to GNP and the ratio of interest payments, to exports, returned to levels previously associated with credit-worthiness. Publicly and publicly guaranteed long-term debt outstanding and disbursed, as a percentage of GNP, fell from 68.7% to 49.3% between 1982 and 1986, but interest payments as a percentage of exports of goods and services, rose from 7% to 8.6% in the same period .

What are the solutions for Egypt's mounting foreign debt and sagging economy ?

Egypt's sagging economy needs a set of complex government manipulated policies, to change coefficients governing the matrix of economic relations among producing sectors and consuming sectors. The solution for solving foreign debt problem, however, is mainly political rather than economical since most of Egypt's foreign debt is owed to government sources and little to the private banking system. Also, most of Egypt's loans have been received at soft terms, including extended repayment times. For example, when Egypt failed to service her debt in the mideighties, the debt payments were rescheduoled in order to reduce pressure on the Egyptian government and thus to buttress political stability in the middle East .

A number of measures, however, should be taken to reduce the acceleration reliance on foreign borrowing :

1) Reduce the increase in private and public consumption : There is room for considerable success in this respect because of Egypt's relatively high

tion, which in turn increases expenditure on foreign goods and discourages real capital formation(13).

(2) The fact that foreign public debt was directed mainly to increase consumption and to ease short-term shortages, rather than to increase investment, limited the growth of output and income, resulting on a further negative effect on savings.

(3) Whatever increase in output was made possible by foreign investment, generated income mainly among the lower and middle classes, who are characterized by a high marginal propensity to consume and with consumption patterns marked by hight import input coeffients and this put a cap on accumulated savings and aggravated the deficit in the foreign sector. Investment was directed towards consumer durable goods industries with high import components. At the same time, government pricing policy instituted and increased demand tremendously because of low prices and the demonstration effects.

There are a number of generalized factors which encouraged Egypt, as well as other developing nations, to go deep into debt during the seventies and eighties :

(1) The state of optimism that prevailed with the rising oil prices : In the 1970s, oil prices quintupled, which abruptly increased the revenue of OPEC (Organization of Petroleum Exporting Countries) from about $30B to $120 B between 1973 and 1974(14). In the period from 1974 to mid-1979, oil-producing states accumulated an account surplus of over s200B and the surplus was estimated to reach over s500B by 1983. Only about s70B of the revenue received in 1973/74 was absorbed by OPEC countries, through increased imports, mainly from the U.S., Japan and OECD countries. The remainder of the financial surplus, became available for lending to developing countries through : international financial institutions (the IMF and the World Bank), direct lending by OPEC countries themselves and by the private banking system, which was the primary monetary manager. This made funds more available for borrowing nations, at relatively cheap cost. A large portion of the OAPEC (Organization of Arab Petroleum Exporting Countries) financial surplus was channelled directly to Arab and Muslim countries, particularly to Egypt.

(2) The low nominal interest rates on Egypt's foreign debt, and the world inflationary pressure existing at the time : Most of Egypt's loans were received from government sources at soft terms and with fixed interest rates. The average interest rate for Egypt's loans was 4.8% in 1975 and rose to only 6% in 1980. The rate of interest for official creditors, actually fell during this period from 4.1% in 1965 to 3.5% in 1980. The interest rate was considerably below LIBOR rates. At the same time, the annual average inflaction rate in world trade, was estimatd at 12.4% in the period between 1970 and 1973.[15] This caused expost real interest rates on Egypt's loans, to be very small or even, in some years, to become negative. The matter was not the same for Latin American countries, which received most of their loans from nongovernmental sources and where the effective interest rate paid by borrowers was estimated at 10.8% in 1983.

(3) The expansion in the world economy, after the initial shock of rising world oil prices :

The healthy growth of the world economy, promised continuous expansion in world demand for Egyptian exports, especially from OECD countries.

(4) The relatively modest decline in the exchange rate of the Egyptian pound vis-á-vis US dollars and other major European currencies :

The modest decline in the Egyptian pound, promised to stabilize the low cost of repayment of Egypt's debt.

The ratio of public debt outstanding and disbursed, to GNP (63.9%) and the ratio of ex-ante interest payment abroad, to exports of goods and services (5.3%) came within Egypt's credit worthiness in 1980.

Changing circumstances :

Between 1980 and 1986, undisbursed debt feel from $4364.4M to $3743.8M, loan commitment fell from $3617.7M to $1388.9M, and maturity structure of debt was deteriorating, with the ratio of short term-debt rising from 44.4% to 58.7%.

In 1982 unanticipated credit rationing brought about a debt crisis. Banks were unwilling to lend and

Public deficit and state-owned enterprises

The deficit in the public sector, was aggravated by government fiscal policy which resulted in distortion in resource allocation and made debt adjustment mechanisms difficult to implement. State-owned enterprises (S.O.E.) in Egypt, contribute a large share of output and are responsible for a large percentage of government expenditure. Some of the production, takes place in the so called "Military Factories" which produce goods for civilian use during peace time. It is difficult ot assess the impact of such factories or production, on the government deficit, inflation and misallocation of resources, because resources are allocated to these factories on military and political grounds rather than on economic criteria. In 1984/85, net government transfer to the S.O.E. was slightly less than 4% of GDP, down from more than 5% of GDP in 78/82[10]. This was the result of the positive transfer of some S.O.E. to the government budget, as in the case of the Suez Canal Authority and the Petroleum Authority. This positive contribution to the budget, however, was overshadowed by the negative effect of other S.O.E., making the net outcome a considerable drain on Egypt's available investment resources.

The problem of the subsidization of S.O.E., is not unique to Egypt but is common in developing countries. For example, in China in 1978, more than one quarter of the state enterprises operated at a loss[11] .

The government explicitly or implicity guarantees the foreign borrowing of S.O.E. So foreign lenders prefer lending to S.O.E. rather than to private enterprises-a matter which deprives the private sector of badly needed foreign financial resources, even though the private sector may be in a considerably better financial position than the S.O.E. This results in misallocation of resources and contributes to the overall credit shortage in Egypt.

The S.O.E. deficit exceeded the government budget deficit in the period between 1975 through 1983, except for 1977 when the S.O.E. deficit was slightly lower than the government deficit. This means that operating S.O.E. on a private basis, would have transformed government deficits into surpluses during most of this period, resulting in more efficient allocation of resources and reducing the need for foreign borrowing.

Rationalizing the pricing mechanism of government produced or controlled goods and services, such as potable water, gas, electricity, telephone service, transportation facilities and postal services, to reflect cost and market conditions, would have made S.O.E. self-financing, which would have reduced the budget deficit and limited the need for foreign borrowing and tax increases. The underpricing of goods and services produced in government owned or controlled enterprises, unjustifiably expanded operating capacity, inflated cost, increased private consumption, contributed to shortages and added to the twin deficit (public sector deficit plus foreign sector deficit) .

This conclusion, however, may be over-simplified. A reduction in the de facto subsidies to government-run or controlled enterprises and the resultant, ultimate rise in prices, would have required income stablization policies and reduction in taxes, to neutralize the effect of such subsidiary reduction policy on the standard of living of the poor. Also, low prices, the stimulus for higher consumption and higher output, generate high labor demand, which Egypt badly needs.

Foreign debt problems were further accentuated by the deterioration of Egypt's terms of trade, falling to 98 in 1984 and 78 in 1986 (base-year level 1980 = 100)[12] . By comparison, in 1986 (base year level 1980 = 100), the terms of trade of middle-income economies in general fell to only 94 and the terms of trade of lower-income economies fell to 92. The fall in Egypt's terms of trade, can be attributed to two factors : firstly, the fall in oil prices during the early eighties together with the fact that oil was increasingly becoming Egypt's leading export commodity and secondly, the failure of cotton prices (a traditional export commodity of Egypt) to increase enough to match the increase in import prices. The existance of huge foreign debt, subjects the Egyptian to the following problems :

(1) The existance of huge foreign public debt and the commitment to repay principle and interest, entails the transfer abroad of purchasig power, contributing to already existing shortages and infla-

Consumption levels are considerably higher in Egypt than in other countries with the same level of income. Egyptian public statistics of per capita consumption of grain, protein and meat as well as per capita calorie intake, are the highest among middle-income countries. All of this adds to the possibility of limiting the increase in private consumption or even reducing the private consumption, of the upper income classes, without placing considerable hardship on the people in general .

Government subsidization of consumption

Egypt has a long history of government subsidization of foodstuffs. Bread, sugar, rice, cooking oil and tea, as well as housing, are subsidized by the government. Also, all higher educational institutions and most mass transportation, inter-city and intra-city, is publicly owned and subsidized. Basic food subsidies amounted to one third of the government budget in 1986. However, as a partial solution to the mounting double deficit (government budget deficit and foreign sector deficit) and to meet conditions set by the IMF to rescue Egypt from Egypt's foreign exchange problems, several attempts were made to reduce public subsidization of food. The attempt to reduce government subsidization of food-stuffs however, met with considerable public oposition. The rise in food prices in 1978 resulted in widespread riots and ended with the resignation of the Prime Minister, while the food-price problem continued to linger .

There is room for reducing Egypt's military expenditure (estimated to range between 15% and 20% of GNP in the 1970s), especially with the relative cessation of hostilities in the Middle East in recent years. Also, universal free education from Primary school to college, is a luxury the country connot afford to have. If people in Egypt can afford to spend davishly on weddings and funerals as well as on smoking cigarettes, they can afford to pay for educational services. Charging tuition, especially in institutions of higher education may result in a fall in enrollment but is not likely to hinder economic development since the number of liberal arts and technical school graduates, exceed developmental needs. New graduates are having difficulty in finding employment in the private sector. Since the 1950s, the government has stood as the employer of last resort for those graduates who could not be absorbed on the private sector-a matter which made government offices a dumping ground for university graduates. This reduced efficiency, contributing to distortion in the labor market and syphoned off large shares of government revenue away from real economic development, in order to secure a minimum income for the underemployed in the overstaffed government agencies and economic enterprises .

Consumption, income distribution and taxation

The divergence of per capita income among the different income groups in Egypt, is very substantial. As a result, austerity measures directed towards high income groups, to reduce total consumption, will not place a considerable burden on the population in general. The fact that there is strong inequality of income distribution, makes it possible to squeeze more involuntary savings out of the high income groups without worsening the position of those in the lower income strata. It is a matter of structural management of aggregate demand to allow more resources for investment .

Indeed the task of reducing aggregate consumption to allow more savings and to reduce imports, would be easier in Egypt than in most other countries at the same stage of development or with a similar per capita income level. This is because of Egypt's low taxation rate and strong income inequality. The taxation rate was only 21.2% of GNP in Egypt in 1986 as compared, for example, to 24.4% in Tunisia and 39% in France, for the same years.

In 1974, the income of the lowest one-fifth of household income groups, was estimated at 5.8% of total household income as compared to 48% for the highest one-fifth income group. The respective shares of the second, third and fourth-fifths, were 10.7%, 19.7% and 20.8%(8). As reflected in the distribution of rural household consumption expenditure, income distribution inequality seems to be less pronounced in the agricultural sector where, in 1980, more than one-half of the Egyptian population lived and 46% was employed(9) .

per year. Furthermore, whatever income growth was achieved was only made possible by increased borrowing abroad and a reduction in Egypt's international reserve. The reserve fell by $ 700m, from $2480m to $1780m between 1980 and 1986 .

Between 1980 and 1986, Egypt's total external debt rose from $17922m to $28556m at and average annual rate of debt growth of 8%, with slower growth rates in later years than in earlier years.[5]. This caused a fall in the ratio of debt-servicing to exports of goods and services, from 44% to 42%, with per capita external debt rising from $ 425 to $ 575, for the same period .

Many economists question the sustainability of such a policy of relying perpetually and increasingly on borrowing abroad to meet Egypt's financial needs. In the nineteenth century, Egypt's independence was lost to Great Britain as a result of Egypt's failure to repay the the Egyptian foreign debt to the then European powers.[6]. Foreign resources were used to finance the building of the Suez Canal and to supply urban areas with amenities matching European standards, but this ultimately resulted in the loss of Egypt's equity ownership in the Suez Canal and th surrendering of Egypt's fiscal authority to Great Britain and France. Since then, foreign debt has been a sensitive issue in Egypt making politicians call for the dismantling of foreign debts and giving of priority to quick repayment .

Debt and consumption :

The rise in foreign debt, allowed Egypt to maintain a high level of private consumption and public expenditure. The share of the government's general expenditure to GNP, rose from 15.9% to 19% between 1980 and 1986, while that of private consumption, rose from 62.3% to 72% during the same period. By comparison, between 1986, private consumption as a percentage of GDP in lowincome economies, fell from 73% to 62% and in lower-middle-income countries, fell from 68% to 63% .

The trend for more public expenditure as a percentage of GDP, is almost universal among low-income and middle-income countries. It reflects the ever rising needs for more spending on health, education, public housing, transportation, communication and amenities, as more urbanization and modernization take place in developing countries. As countries seek faster economic growth and development, urbanization accelerates the demand for social overhead. Infrastructure expenditure also rises more than the increase in income. Most of these services cannot be provided by the private sector in a satisfactory amount or are characterized by long payback periods which naturally make them a candidate for the public investment domain and for provision by the government .

The rise in private consumption in Egypt between 1980 and 1989, indicates that the marginal propensity to consume, during this period, was close to one, with almost all the increase in income devoted to increased private consumption and with few resources left for domestic savings . Such a situaion is justifiabl for very low income countries with less than a minimum daily per capite calorie intake. Daily per capite calorie intake in Egypt however, was estimated at 3275 in 1986. This figure compares to an average of daily per capita intake of 2329 for low-income countries and 2511 for low-middle-income countries (Egypt's income group) .

Egypt's financial deficit resulted mainly from the conspicuous consumption of the newly emerging middle class and the demonstration effect, whereby wesrern patterns of consumption are imitated and looked as a path for modernization and development .

The ratio of total consumption (private consumption plus government general expenditure) to gross domestic production rose from 86% to 91% between 1965 and 1986. This was a result of a stable share of government consumption expenditure during this period, estimated at about 19% of GDP, and an increase in the share of private consumption from 67% to 72% of GDP during the same period .

Government general expenditure rose at an average annual rate of 5.3% and imports grew at an average rate of 5.2% between 1980 and 1986. By comparison, Latin America has succeeded in enacting adjustment measures ranging from discouraging consumption to restricting imports (as a part of a package negotiated with IMF and private lenders), resulting in a fall in consumption of 1% annually and a sharp decline in imports of 6% annually, in the 1980[7] .

these countries nor, in most cases, has it created circumstances where foreign borrowing has become less urgently needed. On the contrary, Foreign borrowing has increased the need for further borrowing to service the debt, with an ever spiraling rise in doses of foreign borrowing needed to keep up the existing level of economic activity.

Many ot the arguments in favor of foreign borrowing, center around the need of developing countries of massive and quick transfer (from the industrialized countries) of resources, technology and managerial talent-a process which can be facilitated by foreign investment. Such foreign investment (especially direct foreign investment by multinational corporations) is expected to create structural changes in indigenous economies, raising income, savings and skill level-and ultimately generating more domestic savings and allowing more investments. The problem is, however, that most of the increase in income in the developing countries, generated by foreign investment, is syphoned back to the lending countries, leaving developing countries with a mounting foreign dept.

The existing level of technology, in many developing countries, is capable of supporting a wide range of investment without the need for foreign capital. Conspicuous consumption in developing countries can be suppressed and savings can be forced or encouraged to allow more domestic investment to build a wide range of industries and to develop agriculture without need to rely on extenrnal sources of finance. In terms of indigenous technology existing in developing countries, production can be directed towards satisfying internal markets, if foreign markets are not attainable.

In addition, it is a myth that developing countries are not capable of efficiently managing their major enterprises. The classical example of this myth occured in 1956, when there were widespread predictions that the Egyptians would not be able to manage the Suez Canal, which they had just nationalized, In fact, the Egyptians managed the canal creditably.[3] It is also noteworthy in this connection, that oil producing countries have been successfully managing their oil facilities after nationalization in the 1970s. Indeed, although international oil companies have not disappeared totally from the economic scene in developing countries, the role of these companies ia now limited only to certain services and developing countries have substantially increased benefit share from exploitation of the latter's own resources.

It is clear that the presumed benefit of foreign lending to developing countries, has not materialized. On the other hand, foreign loans from industrialized countries to developing countries, have allowed the industrialized countries to recycle financial surpluses-which if left unused, would have created financial difficulties. Industrial countries have also benefited greatly from financial transfer to developing countries, creating markets and increasing demand for the products of industrialized countries, especially in time of sluggish economic growth and slow export expansion. For example, a great part of Egypt's loans were contracted to allow Egypt to pay for its import of U.S. agricultural surpluses. Those financial transfers also allowed international banks to increase their profits and to charge higher interest rates than LIBOR (London Interbank offer Rate). Loans to Egypt from the U.S. and other western sources, however, were mainly offered at low fixed rates, rather than at commercial rates, as a price for Egypt's moderate stand in the middle-East conflict.

The present international economic order, dominated by industrialized countries, determines to a great extent, which market will be opened and which prices will prevail-and as a result, which countries will be allowed to benefit from trade exchange. This leaves no choice for newcomers to development, in their development plans, except to rely on themselves and cash in on their internal resources and hidden energies, rather than to rely on foreign borrowing and imported advanced technology .

What is the problem ?

When comparing the period 1965-1980 to the period 1980-1985,[4] official Egyptian statistics indicate a slow-down in GDP growth, from a average of 6.7% to 4.7% a year and population rise from 2.4% to 2.7% a year, resulting in a cut of per capita income growth to less than half, from 4.3% to 2.0%

The Impact of Recent Economic Development in Egypt On the Trade Deficit and on Foreign Borrowing Requirments

A. ZEWAIL

Abstract :

The economic crisis in Egypt, reached a new dimension in the 1980's, threatening economic and political stability.

The Egyptian government concentrated on short-term tectical responses and delayed costly and unpopular long-run solutions. The ever-mounting foreign debt lies in the center of Egypt's financial crisis and is the culprit of Egypt's recent sluggish economic growth. This paper examines the relative size of Egypt's foreign debt to the major economic variables, the problems that the foreign debt entails to Egypt, causes that contributed to the rise in foreign debt and factors that encouraged Egypt to go deeply into debt. The paper also analyses the relationship between foreign debt, on one side and consumption, income distribution, taxation and state-owned enterprises, on the other. It also reviews national and international events that helped in shaping the debt crisis. Finally, the paper suggests general Solutions for Egypt's foreign debt problem

Introduction :

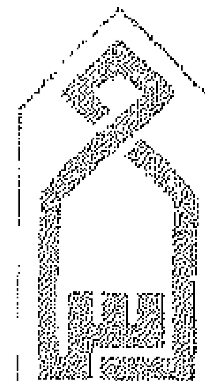
There has been no period in modern Egyptian history in which economic crisis has reached such a critical level, threatening the basic fabric of Egypt's economic existence .

Problems have been brewing for decades, but no strategic action has been taken to change course. The government concentrated on short term tactical responses to deal with day-to-day problems, but delayed costly and unpopular long term solutions.

Although Egypt is not classified by the World Bank' as one of the seventeen highly indebted countries, it is nevertheless a border line case[1] . Thus, publiciy guaranteed long-term debt out standing and disbursed, as a percentage of GNP, was 59.3% in Egypt in 1986, as compared to 60.8% as an average for the group of seventeen highly indebted countries in the same year. Interest payment, however, as a percentage of exports of goods and services, was only 8.6% for Egypt[2] as compared to 23.8% for the group in the same year. Egypt's loans (mainly owed to governmental sources) were under soft terms, while those of the group were mainly owed to private banks on a commercial basis .

Recent government development strategy in Egypt, has relied primarily on borrowing abroad, rather than on suppression of the already high consumption level-a policy which seesm to be motivated mainly by political rather than economic considerations. Economic growth was made possible through heavy foreign borrowing, with no parallel policy to stimulate domestic savings in order to reduce the demand for the ever increasing foreign loans .

Such action perpetuated the need for heavy foreign borrowing, which is almost sure to mortgage the Egyptian economy to foreign lenders for a long period. The concept that developing countries have become addicted to foreign borrowing, is a concept not far from reality. Foreign borrowing by developing countries has neither succeeded in developing



ADMINISTRATIVE RESEARCH REVIEW

تدريب • استشارات • بحوث

Volume : 3 No : 4

1990



